المقدمة:

تكتسي المحاسبة العمومية أهميتها من أهمية الأموال العمومية وحسن استعمالها، و هي بذلك فرع من فروع المالية العمومية التي تضم ثلاثة فروع أساسية[1]:

- قانون الميزانية.
- القانون الجبائي.
- المحاسبة العمومية[2].

لا يمكننا أن ننكر الأهمية البالغة لمالية الدولة، و دورها في تحقيق الأهداف النهائية للسياسة الاقتصادية. و لا يخفى تاريخيا ارتباط تطور فكرة المحاسبة العمومية كفرع من فروع المالية العمومية – بل كانت أصلا لها فكل الأنظمة المتعلقة بالمحاسبة العمومية شملت ونظمت مالية الدولة من تحضيرها إلى غاية الرقابة على تنفيذها –. إن تطور النظام الدستوري في كل من انجلترا ثم فرنسا، في شقه المتعلق بالتمثيل الشعبي والحقوق و الحريات، لم يكن إلا تبيعا لمسائل مالية بحتة (ضرائب و رسوم)، حيث ظهرت في انجلترا أولى مبادئ الاختصاص المالي للبرلمان[3]. غير أن النظريات المعتبرة التي عنت بتأطير مبادئ المحاسبة العمومية ظهرت في فرنسا ابتداءا من القرن التاسع عشر، حيث الاهتمام بالرقابة المالية عن طريق إنشاء أول مجلس لمتابعة حسابات مفتشي المالية، ليتحول الاهتمام في 1807/09/16 إلى إنشاء أول مجلس للمحاسبة، ثم ليتطور الاهتمام إلى تنظيم إجراءات صرف النفقات في أمر 1822/09/14 المتعلق بالمحاسبة وتبرير النفقات.

---

(1) L. Di Qual, Droit de la comptabilité publique, Collection V, Paris 1971, p7.

(2) Etend en : finances sociales, finances locales, finances des établissements publiques administratifs, ….

(3) A. Barilari, Les contrôles financiers, comptables, administratifs et juridictionnels des finances publiques, L.G.D.J, Paris 2003, p17.

وبتاريخ 31 ماي 1838 جاء أول نص منظم للمحاسبة العمومية، الذي ألغاه مباشرة ثاني نظام عام للمحاسبة العمومية في 31 ماي 1862، بعد قيام الإمبراطورية الثانية وما عرفته من إضعاف للسلطات المالية للبرلمان، مما أدى إلى اقتصار مجال تطبيقه فقط على الأموال العمومية في مفهومها الضيق. ودام العمل بهذا النظام قرنا من الزمن مع تعديلات بسيطة كان أهمها تأسيس وظيفة المراقب المالي في قانون 1922/08/22 للتصدي للتجاوزات العديدة للإعتمادات المرخص بها من طرف البرلمان للوزراء خاصة وزير الحربية بعد الحرب العالمية الأولى.

كونت هذه النصوص مفهوما كلاسيكيا للمحاسبة العمومية أثبت محدوديته في ظل التحولات التي عرفها مفهوم الدولة، من دولة حارسة إلى دولة متدخلة جراء المخلفات الكارثية للحربين العالميتين، وما خلفتاه من أزمات اقتصادية واجتماعية ومالية دفعت الدولة للتدخل في الحياة الاقتصادية، إذ توجب عليها القيام بإصلاحات جذرية لمحو آثارها الوخيمة على مختلف الأصعدة. فلم يعد بالإمكان اعتبار تدخل الدولة وسيلة استثنائية وإنما طريقة طبيعية تطبقها معظم الدول حتى أكثرها ليبرالية، و إن كانت درجة التدخل تختلف من دولة وأخرى. هذا الوضع أثر في السياسة المالية للدولة و وسع من تدخلها في الميدان المالي، و بالتالي الحاجة إلى نظام محاسبي أكثر دقة و نجاعة باعتباره القناة الرئيسية التي تمر عبرها معظم هذه السياسات. سيمهد ذلك لميلاد النظرية الحديثة للمحاسبة العمومية بموجب مرسوم 1962/12/29، حيث سيشمل مجال تطبيقها عضويا مختلف الهيئات العمومية، وماديا مختلف العمليات التي يقوم بها أعوان المحاسبة العمومية، غير أن جوهر النظرية الحديثة يكمن في مقاربتها من المحاسبة التجارية على أساس المخطط الوطني للمحاسبة.

في الضفة الأخرى من المتوسط تعتمد الجزائر قبل احتلالها، في شؤونها المالية القانون الإسلامي المطبق على الإيرادات و النفقات، حيث أوكلت مهمة تسيير الخزينة لشخص يدعى "الخزناجي" الذي يقابله في وقتنا الحالي وزير المالية[1].

---

(1) Remli Mouloud, Approche comparative des cours des comptes Algérienne et Française, OPU, Alger, 1987.P6.

وبعد الاحتلال وبدءا من سنة 1838 طبقت على الجزائر محاسبات مختلفة، فطبق عليها تارة النظام المحاسبي الخاص بالهيئات الإقليمية الفرنسية بصفتها إقليما فرنسيا، وأخرى بنظام محاسبي خاص باعتبارها مستعمرة ذات طبيعة خاصة. غير أن ضغط المعمرين سيجعلها تستقل إداريا بنظام عضوي خاص صادر سنة 1947، و كذلك ماليا بنظام مالي خاص سنة 1950.

وغداة الاستقلال وكغيرها من الدول حديثة العهد بالاستقلال، ستضطر الحكومة الفتية آنذاك إلى تمديد العمل بالتشريع الاستعماري إلى غاية استطاعة تبني تشريع وطني [(1)]، وذلك ضمانا لحسن سير مصالح الدولة وتلافيا للفوضى وسوء التسيير، و بطبيعة الحال لا يطرح هذا الأسلوب بهذه السهولة بالنسبة لميدان المالية العمومية بصفة عامة والمحاسبة العمومية بصفة خاصة، لارتباطهما بمبدء السيادة الوطنية، و لا يمكن الاعتماد بشأنهما على النصوص الاستعمارية فكيف يكون ذلك بالاعتماد على نصوص ذات صبغة دستورية خاصة بدولة أجنبية!. وتجنبا لهذا الانسداد سيضطر المشرع إلى الاعتماد تقنيا على النصوص الاستعمارية عن طريق نصوص تنظيمية وأخرى تشريعية (قوانين المالية للسنة) من جهة، وينحرف من جهة أخرى باعتماده على النصوص الاستعمارية – يتضح ذلك من تأشيرات عدة نصوص– توهما منه بتقنية المحاسبة العمومية على حساب قانونيتها. وبحلول أجل نهاية العمل بالنصوص الاستعمارية المقرر سنة 1975، سيواجه ميدان المحاسبة العمومية فراغا بالنسبة للنصوص المنظمة له، بفرض صحة سريان النصوص الاستعمارية، سيبدأ سده بالاهتمام ببعض جوانب المحاسبة العمومية ابتداءا من دستور 1976، عن طريق تأسيس مجلس المحاسبة الذي سيتولى مهمة السهر على رقابة صرف الأموال العمومية. أعقبته مباشرة في بداية الثمانينات أولى النصوص المتعلقة بالرقابة بمختلف أنواعها السياسية و القضائية و الإدارية، بالإضافة إلى تبني النص الأسمى معياريا في تلك الفترة، و المنظم لمجالات المالية العمومية من تحضير و تصويت و مصادقة وتنفيذ و ضبط للميزانية العامة للدولة.

---

(1) F. Luchaire: « … Un principe fondamentale, c'est le maintien de la législation en vigueur au jour de l'indépendance … la loi la plus caractéristique et certainement la loi du 31 décembre 1962 » souligné par M.T.Bouara, in finances publiques, l'évolution de la loi de finances en droit Algérien, Pages Bleues, Alger, Novembre 2007, p35.

لكن سرعان ما ستواجه هذه الاستفاقة من الإصلاحات أزمة اقتصادية ستعصف بالنهج الاشتراكي فاسحة المجال –بمناسبة إصلاحات سنة 1988 ودستور 1989– لاقتصاد السوق وما يتطلبه من انسحاب للدولة من الميدان الاقتصادي، سيؤدي لا محالة إلى ضرورة مسايرة المحاسبة العمومية لهذه التحولات، وبالتالي ضرورة وجود على الأقل نص مؤطر لمختلف جوانبها المشتتة، سيكون ذلك عن طريق قانون 90–21 الذي يمثل حاليا الإطار العام للمحاسبة العمومية، فبعد هذا المخاض العسير كانت النتيجة نصا مقتضبا أغلب مواده إحالات على التنظيم، و أخرى متعلقة برقابة مجلس المحاسبة ترك تنظيمها بنصوص خاصة .

نلج إلى دراسة كل هذه التطورات التي مست المصادر المادية و الشكلية لميدان المحاسبة العمومية في الجزائر بطرح الإشكالية العامة التالية:

<< قانون المحاسبة العمومية في الجزائر بين البناء النظري والمصادر الشكلية>>

على ضوء الإشكاليات الفرعية التالية:

- نشأة النظام العام للمحاسبة العمومية.
- النصوص القانونية المنظمة للمحاسبة العمومية في الجزائر المستعمرة.
- الاستمرارية التقنية بالعمل بالنصوص الاستعمارية بعد الاستقلال.
- ميلاد هيئات الرقابة على الأموال العمومية.
- تقنين قواعد المحاسبة العمومية.
- تحيين النصوص المتعلقة بالرقابة على ضوء التقنين الجديد.

هذه الإشكالية العامة للموضوع و الأسئلة المتفرعة عنها نحاول تفصيل الإجابة عنها وفق الخطة التالية:

الفصل الأول: مصادر المحاسبة العمومية من تطبيق نصوص استعمارية إلى إشكالية البحث عن نصوص وطنية.

المبحث الأول: المنظومة القانونية للمحاسبة العمومية و تطبيقها على مستعمرة الجزائر.

المطلب الأول: نشأة النظام العام للمحاسبة العمومية في فرنسا.

المطلب الثاني: تطبيق نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ككيان ذ و طبيعة خاصة.

المبحث الثاني: المنظومة القانونية المطبقة على محاسبة الدولة الجزائرية المستقلة.

المطلب الأول: استمرارية تقنية للنصوص الاستعمارية عن طريق قواعد ذات طبيعة تشريعية و تنظيمية.

المطلب الثاني : دسترة قواعد المحاسبة العمومية .

الفصل الثاني: تقنين قواعد المحاسبة العمومية.

المبحث الأول: صدور قانون المحاسبة العمومية رقم 90-21.

المطلب الأول: التحليل الشكلي لقانون المحاسبة العمومية.

المطلب الثاني: التحليل الموضوعي لقانون المحاسبة العمومية.

المبحث الثاني: عقلنة قواعد قانون المحاسبة العمومية.

المطلب الأول: تأخر صدور النصوص التطبيقية.

المطلب الثاني: تحيين قواعد الرقابة على تنفيذ الميزانية.

الفصل الأول: مصادر المحاسبة العمومية من تطبيق نصوص استعمارية إلى إشكالية البحث عن نصوص وطنية:

تبلورت القواعد المنظمة للمحاسبة العمومية في مرحلتين مختلفتين، فهي تشمل الفترة الكلاسيكية التي قامت في فرنسا وفق نصين قانونيين منظمين للمحاسبة العمومية، هما على التوالي النظام العام للمحاسبة العمومية الصادر عن طريق الأمر الملكي المؤرخ في 31 مايو 1838، تلاه النظام العام للمحاسبة العمومية الثاني الصادر عن طريق المرسوم الإمبراطوري المؤرخ في 31 ماي 1862، فيما تأسست الفترة الحديثة على أساس النظام العام للمحاسبة العمومية الصادر عن طريق مرسوم 29 ديسمبر1962.

أما الجزائر فكان لها احتكاك مبكر بمبادئ المحاسبة بصفتها مستعمرة فرنسية سواء باعتبارها امتدادا للإقليم الفرنسي أو باعتبارها كيانا ذو طبيعة خاصة (المبحث الأول).

و عشية استقلالها ستواجه الجزائر معضلة كبيرة في استمرارية العمل بالتشريع الفرنسي المطبق قبل تاريخ 31 ديسمبر 1962 بالنسبة لميدان المالية العمومية بصفة عامة و المحاسبة العمومية بصفة خاصة لارتباطها الوثيق بمبدء السيادة الوطنية، سيعتمد المشرع الجزائري في حلها على عدة نصوص من معايير قانونية مختلفة (المبحث الثاني).

المبحث الأول: المنظومة القانونية للمحاسبة العمومية و تطبيقها على مستعمرة الجزائر:

نشأت أولى مبادئ المحاسبة العمومية أول ما نشأت في فرنسا (المطلب الأول) و طبقت وفق هذا الطرح على الجزائر باعتبارها مستعمرة فرنسية (المطلب الثاني).

المطلب الأول: نشأة النظام العام للمحاسبة العمومية في فرنسا:

نشأ النظام العام للمحاسبة العمومية في فرنسا في فترة كلاسيكية، ميزتها عدة نصوص، كان أولها النص الملكي المؤرخ في 14 ديسمبر 1822، المتضمن المحاسبة و تبرير النفقات العمومية الذي كان نواة لأول نظام عام للمحاسبة العمومية (الفرع الأول).

لكنه لم يعمر طويلا، فاسحا المجال لقيام ثاني نظام عام للمحاسبة العمومية (الفرع الثاني)، الذي صمد في وجه كل التحولات التي عرفتها فرنسا إلى غاية صدور قانون 10 أوت 1922 المتضمن الرقابة على النفقات العمومية الذي عدله نسبيا.

ثم وكنتيجة للتفرقة بين مديرية الميزانية و مديرية المحاسبة العمومية، سيصدر أمر 2 جانفي 1959 يتضمن القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية من جهة، و يصدر مرسوم المائة سنة بتاريخ 29 ديسمبر 1962 يتضمن النظام العام للمحاسبة العمومية من جهة ثانية، معلنا ميلاد فترة جديدة (الفرع الثالث).

الفرع الأول: أول نظام عام للمحاسبة العمومية (الأمر الملكي 31 ماي 1838):

المرجح تاريخيا أن مبادئ المحاسبة العمومية لم تظهر ككيان قانوني موحد إلا مع بداية القرن التاسع عشر (XIX^e)، غير أنه و ابتداءا من القرن الثاني عشر (XII^e) بدأت تظهر أولى جذورها، خاصة في شقها المتعلق بالرقابة المالية، حيث أنشئ أول مجلس لمتابعة حسابات مفتشي المالية في عهد ملك فرنسا (PHILIPPE LE LONG) ...، ثم أنشئت أول خزينة موحدة في 30 مارس 1788، و بعد ذلك أسس أول مجلس للمحاسبة عن طـــريق قانون 16 سبتمبر1807، ثم كرست مسؤولية المحاسب العمومي عن طريق مرســـوم ســـنة 1808[(1)]. هذا بالإضافة إلى أهم نص في تلك الفترة أمر 14 سبتمبر 1822 المتعلق بالمحاسبة و تبرير النفقات العمومية، الذي بدوره جمع مختلف المبادئ التي كرستها مختلف قوانين المالية (أ). كل هذه القوانين و المراسيم مهدت لصدور أول نظام عام للمحاسبة العمومية عن طريق الأمر الملكي 31 مايو 1838 (ب).

أ- **أمر 14 سبتمبر 1822:** جاء هذا الأمر والمتعلق بالمحاسبة وتبرير النفقات العمومية[(2)] كمحصلة لأهم المبادئ التي تضمنتها مختلف قوانين المالية للسنة في تلك الفترة. و لعل من أهمها تحديد و تنظيم إجراءات صرف النفقات من مرحلة فتح الاعتماد و حتى تقديم الحساب و التحقق منه، حيث فرض الأمر على الوزراء محاسبة إدارية صارمة -بصفتهم آمرين بالصرف رئيسيين-. و اوجب تسجيل مختلف العمليات في دفتر يومية و كتاب مزدوج خاص بكل وزارة، مع تقديم بيان شهري لوزارة المالية التي تعرضه بدورها على مجلس المحاسبة. من جهة أخرى كرس الأمر و لأول مرة مبدأ الفصل بين الآمرين بالصرف و المحاسبين في مادته 17.

---

(1) A. Barilari, Les contrôles financiers, comptables, administratifs et juridictionnels des finances publiques, op.cité, p17.

(2) Ordonnance du roi concernant la comptabilité et la justification des dépenses publiques, in Histoire du droit des finances publiques, vol.1, Economica, Paris, 1986, p75et suiv.

لم يصمد الأمر في وجه التعديلات التي لحقته تباعا، عن طريق مختلف قوانين المالية اللاحقة لصدوره، خاصة قانون المالية لسنة 1823 الذي فرض مسك الحساب العام لوزارة المالية، مع تأسيس ملخص عام عن مختلف العمليات المالية، حتى يسمح لمجلس المحاسبة بإجراء مطابقة بينه و بين حسابات المحاسبين، في حين فرض قانون المالية لسنة 1832 طبع و توزيع التقرير السنوي لمجلس المحاسبة، فيما ظهرت الميزانيات الملحقة و نظام التقادم المسقط(1) عن طريق قانون المالية لسنة 1834.

ب- النظام العام للمحاسبة العمومية (أمر 31 ماي 1838):

يعتبر أمر 31 ماي 1838 أول تقنين شامل لمادة المحاسبة العمومية، فمن حيث التنظيم، حوى النص ستمائة و خمسة و تسعين (695) مادة، مرقمة تباعا، مقسمة على ستة و عشرين (26) فصلا، مبوبة في أربعة أبواب.

أما من حيث الموضوع، فمزج النص بين مختلف النصوص المنظمة للمحاسبة العمومية آنذاك، فأما الدستورية منها و التشريعية فأعاد توظيفها كما جاءت دون تعديل، وأما النصوص التنظيمية فشملها التعديل و الترتيب(2).

شمل الأمر أربع مجالات مختلفة للمحاسبة العمومية، عنون كل باب منها مجالا محددا، فخصص الباب الأول للمحاسبة التشريعية، و هو يتعلق أساسا بالميزانية العامة للدولة من حيث التحضير و المصادقة، بالإضافة إلى التنفيذ (إجراءات تنفيذ النفقات والإيرادات العمومية) الذي يعتبر في الأصل من صميم المحاسبة الإدارية، التي خصص لها الباب الثاني الذي جاء مفرغا من محتواه الأصلي، و وضح هذا الباب مختلف المحاسبات التي يتوجب على كل وزارة مسكها(3)، كما تضمن مجال مسؤولية المحاسب العمومي(4).

---

(1) La déchéance quinquennale.

(2) لقد همش الأمر في طبعته الرسمية لكل مادة مصدرها.

(3) يتعلق الأمر بكل من دفتر اليومية و الكتاب المزدوج المكرسين بموجب أمر 22 سبتمبر 1822.

(4) مسؤولية المحاسبين العموميين تدخل ضمن مجال التنظيم (قانون المالية 24 أفريل 1833).

نظّم النص كذلك رقابة مجلس المحاسبة في الباب الثالث بعنوان المحاسبة القضائية، حيث أعاد توظيف قانون 1807 و كذا مرسوم 1808 المؤسسين لمجلس المحاسبة [1]، و لعل الإضافة الوحيدة، تلك التي جاءت في المادة 336، و التي أسست ثلاث (3) غرف للمجلس. من جهة أخرى لم يغفل النص محاسبة الهيئات الثانوية (المحلية أو الإقليمية) و التي تشمل المحافظات، البلديات، ......، و حتى المستعمرات التي خصصت لها محاسبة خاصة نظرا لتمتعها بشخصية معنوية مستقلة، غير أن ماليتها تابعة للميزانية العامة للدولة. اختتم النص بباب خاص احتوى مادة وحيدة ألغت أحكام كل النصوص التي سبقت صدور المرسوم.

أعيب و انتقد الأمر، من حيث عدم التسلسل المنطقي، القائم أساسا على تسلسل الهيئات (المعيار العضوي)، و ليس على أساس تسلسل العمليات المحاسبية (المعيار الموضوعي) الذي اعتمده فيما بعد مرسوم 31 مايو 1862[2] .

الفرع الثاني: ثاني نظام عام للمحاسبة العمومية (المرسوم الإمبراطوري 31ماي1862):

صدر ثاني تقنين للمحاسبة العمومية في ظل قيام الإمبراطورية الفرنسية الثانية، و ما عرفته من تحولات دستورية أضعفت السلطات الميزانية للسلطة التشريعية. حيث أنشئت لجنة بحث في ميدان المالية العمومية برئاسة Le marquis d'Audiffret (1787-1878)[3]، حيث كرست اجتهاداتها كمبادئ هامة تضمنها المرسوم الذي استمر به العمل قرنا من الزمن (أ)، برغم التعديلات المعدودة التي طرأت عليه، خاصة عن طريق قانون 10 أوت 1922 المتعلق بالرقابة على النفقات الملتزم بها(ب) .

---

(1) A. Barilari, Les contrôles financiers, comptables, administratifs et juridictionnels des finances publiques, op.cité, p17.

(2) J.Magnet, La comptabilité publique a l'âge classique, in Histoire du droit des finances publiques, op.cite, p 63 et suiv.

(3) Directeur de la comptabilité générale de 1814 à 1827.

أ- مرسوم 31 ماي 1862 النظام العام للمحاسبة العمومية :

على عكس أمر 31 ماي 1838 الذي تبنى النظام العام المطبق على محاسبة المصالح و الهيئات المختلفة للدولة، جاء مرسوم 31 ماي 1862 لينظم بالأساس محاسبة الأموال العمومية، التي حصرها المرسوم في مادته الأولى بأنها أموال الدولة و المحافظات و البلديات و الهيئات العمومية[1]، و التي تشمل بالأساس ثلاثة عناصر: الأموال ذات الطابع النقدي (Les fonds)، و قيم الصندوق (Valeurs de caisse)، بالإضافة إلى قيم المحفظة (Valeurs de portefeuille)[2].

أما من حيث التنظيم، فقد احتوى المرسوم ثمانمائة و ثلاثة و ثمانين مادة (883)، مرقمة تسلسليا في ثلاثين فصلا، موزع ة على خمسة أبواب، مقسمة على قسمين أو جزئين، الجزء الأول بعنوان محاسبة الأموال العمومية حوى ثمانمائة و ستون مادة، أما الجزء الثاني بعنوان محاسبة الأملاك الخاصة أو التابعة للدولة فحوى اثنان و عشرون مادة.

أما من حيث الموضوع، فيشمل الباب الأول مختلف المفاهيم العامة المتعلقة بمجال المحاسبة العمومية (مع إحالات كيفيات تطبيقها على الأبواب اللاحقة)، حيث خصصت الأبواب اللاحقة لكل من المحاسبة التشريعية المتعلقة أساسا بالميزانية العامة للدولة، بالإضافة إلى المحاسبة الإدارية المتعلقة بمسلك الحسابات، في حين تناول الباب الرابع المحاسبة القضائية المتعلقة أساسا برقابة مجلس المحاسبة، و أدرجت محاسبة الهيئات الإقليمية ضمن محاسبة خاصة وردت في الباب الأخير من القسم. كرس المرسوم مختلف المبادئ المتعلقة بالمحاسبة العمومية، حيث أدرج في المادتين 5 و 8 مبدئين هامين سواء بالنسبة للقانون الميزاني أو للمحاسبة العمومية، و هما مبدأ الرخصة الميزانية و مبدأ السنوية، بالإضافة إلى مبدأ عدم تخصيص الاعتمادات في المادة 10 .

---

(1) L. Di Qual, Droit de la comptabilité publique, op. cité, p9.

(2) J. Magnet, Eléments de comptabilité publique, Système, 5e édition, L.G.D.J, Alger 2001, p14.

كما فصل المرسوم الفترة المحاسبية لتسجيل العمليات المالية وفقا لإحدى طريقتين، إما عن طريق نظام السنة المالية (système de l'exercice) و الذي عرفته المادة 4 بأنه الفترة التي يتم خلالها تنفيذ العمليات الميزانية بالنسبة للعمليات الفعلية و الحقوق المكتسبة (Les services faits et droits acquis)، من 1 جانفي إلى 31 ديسمبر، كمبدأ عام (المادة 6)، و كاستثناء بالنسبة لإتمام العمليات (الفترة الإضافية)، أضافت المادة 7 مدة أخرى لإتمامها، أما الطريقة الثانية فهي نظام التسيير السنوي (Système de la gestion annuelle)، حيث فرقت المادة 3 بين العمليات التي يقوم بها المحاسب العمومي خلال السنة (gestion annuelle)، و بين العمليات التي يقوم بها خلال فترة عمله (gestion personnelle) في حالة توقفه عن الخدمة خلال السنة. وحدد المرسوم و لأول مرة وظيفتي كل من المحاسب العمومي و الأمر بالصرف بصفة دقيقة، وكذا التنافي بين الوظيفتين (مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين) كما لم يغفل المرسوم مسؤولية المحاسب الفعلي (comptable de fait) في المادة 25 .

ب- قانون 10 أوت 1922 يتضمن الرقابة على النفقات الملتزم بها :

احتوى القانون على عشرة (10) مواد طويلة نسبيا، أسست ميلاد الرقابة على النفقات الملتزم بها (contrôle des dépenses engagés)، حيث كرس القانون ميلاد وظيفة المراقب المالي لأول مرة، تزامنا مع نهاية الحرب العالمية الأولى كإجراء وقائي ضد التجاوزات التي ما فتئ الوزراء يرتكبونها (تجاوز سقف الإعتمادات المخصصة لكل وزارة)، خاصة من طرف وزارة الحربية و البحرية [(1)]، مما أثار حفيظة البرلمان الذي بعدما وبخ الوزراء، أسس عن طريق قانون 26 ديسمبر 1890 محاسبة النفقات الملتزم بها، حيث تم انتقاء منصب عون محاسب في كل وزارة يسهر على تنفيذ عملية صرف الإعتمادات.

---

(1) تجاوز وزير البحرية اعتمادات سنة 1866 بمبلغ 8.240.000.00 فرنك فرنسي وتجاوز وزير الحربية اعتمادات سنة 1867 بمبلغ 6 .750.000.00 فرنك فرنسي.

هذه العوامل مهدت لصدور قانون 10 أوت 1922، الذي نظم وظيفة المراقب المالي، الذي يختار من بين موظفي وزارة المالية، و يعين بمرسوم موقع من طرف الوزير المعين و وزير المالية باعتباره السلطة السلمية الوحيدة له، أما من حيث الوظيفة فأوجب القانون تأشيرة المراقب المالي على كل إلتزام بنفقة، في حين كرست المادة 6 الوظيفة الاستشارية للمراقب المالي فيما يخص القوانين و المراسيم التي تتطلب توقيع وزير المالية.

الفرع الثالث: مرسوم المائوية[1] (مرسوم 29 ديسمبر 1962):

تاريخيا شهدت الفترة بعد الحربين العالميتين عدة تغيرات و تطورات على المستوى السياسي و الاقتصادي و الاجتماعي ...، حيث أدت النتائج الكارثية للحربين العالميتين على البشرية جمعاء، إلى الحاجة إلى تدخل الدولة على كافة المستويات، و التدخل بالأخص في الميدان الاقتصادي، مما أدى إلى تشعب ميدان المالية العمومية، فانتقلت ميزانية الدولة الفرنسية مثلا من مبلغ 50 مليار فرنك سنة 1930 إلى 1250 مليار سنة 1949 (أي تضاعفت 25 مرة)، وهذا راجع بالأساس إلى السياسة التدخلية المتبعة و المتمثلة في المخططات أو البرامج و الحماية الاجتماعية (لإعادة الإعمار بعد الحربين).

من ناحية أخرى كرس كل من دستور 1946 ثم دستور 1958 تنظيم قوانين المالية عن طريق قانون عضوي، أوكلت مهمة إعداده إلى لجنة الإصلاح الميزاني (أ).

و بصفتها فرعا مهما من فروع المالية العمومية سايرت المحاسبة العمومية هذا النهج عن طريق صدور مرسوم المئوية الذي أسس لميلاد محاسبة عمومية حديثة (ب).

(1) Dit « décret de centenaire », cité par P.Guerrier, in Histoire du droit des finances publiques, op.cit, p 345.

أ – مشروع قانون عضوي متعلق بالإصلاح الميزاني :

(لجنة روبرت جاكومي 1949 ← 1952)

تجد فكرة المشروع أساسها في دستور 27 أكتوبر 1946[1] الذي أحال مسألة تنظيم عرض الميزانية (mode de présentation du budget) عن طريق قانون عضوي، حيث تأسست بهذا الشأن لجنة إصلاح ميزاني بقيادة المراقب العام للقوات المسلحة روبرت جاكومي[2]، والتي أثمرت عملين منفصلين من 105 مواد مقسمة على 3 أقسام، القسم الأول شمل الميزانية العامة للدولة، فصل من خلاله محتويات الميزانية، من ميزانية عادية و استثمارات و حسابات خاصة وقروض. أما القسم الثاني فخصصه لتحضير الميزانية، فيما خصص القسم الثالث و الأخير للرقابة على تنفيذ الميزانية (خصه بـ57 مادة و هو يمثل النصيب الأكبر من المشروع لما لتنفيذ الميزانية و الرقابة عليها من أهمية بالغة). من وجهة نظر اللجنة، مسألة تنفيذ الرخصة الميزانية يواجهها عائقين كبيرين، المسألة الأولى تتعلق بصلاحية الحكومة في إعادة توزيع الإعتمادات الممنوحة من طرف البرلمان من جهة، ومن جهة أخرى إجراءات تنفيذ النفقات (و بالأخص طويلة المدى منها أو ما يعرف بالبرامج أو المخططات).

حاولت اللجنة تقديم حلول مختلفة بالنسبة للمشكلتين، حيث و بالنسبة للنفقات ذات المدى الطويل (التي تتجاوز في تنفيذها السنة الواحدة) أو رخص البرامج أو المخططات، أعطت حلين[3]، إما عن طريق تحديد إجمالي لها، أو تحديد اعتماد سنوي لكل جزء من البرنامج. من جهة أخرى فضل المشروع الاعتماد على نظام التسيير السنوي، عوض النظام السائد آنذاك أي نظام السنة المالية، كما حدد المشروع و بصفة دقيقة و مفصلة صلاحيات و مسؤوليات كل من الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين.

---

(1) دستور 1946 أول دستور جاء بفكرة القرابة العضوية في القانون الدستوري الفرنسي.

(2)Robert Jacomet, Contrôleur général des armées françaises.

(3) حسب طبيعة المشروع.

غير أن أهم ما ركزت عليه اللجنة، مسألة قانون ضبط الميزانية (باعتباره أهم أداة في يد البرلمان لفرض رقابة فعالة على احترام الحكومة للرخصة الميزانية)، حيث فرض إجبارية عرض قانون ضبط الميزانية للسنة المنقضية و عرضه على البرلمان قبل نهاية السنة، مرفقا بتقرير مفصل لمجلس المحاسبة حول تنفيذ الميزانية.

مع الأسف بقي المشروع حبرا على ورق إلى غاية صدور مرسوم 10 جوان 1956[1] الذي حجب المشروع.

ب- النظام العام للمحاسبة العمومية (مرسوم 29 ديسمبر 1962) :

عرف ميدان المالية العمومية عدة إصلاحات بعد مشروع لجنة الإصلاح الميزاني، أولها صدور قانون عضوي متعلق بكيفية عرض الميزانية في 19 جوان 1956. تلاه مباشرة و بإحالة من الدستور الجديد للجمهورية الخامسة –دستور 4 أكتوبر 1958– الذي أحالت مادتيه 34 و 47 تنظيم قوانين المالية عن طريق قانون عضوي، و صدر بهذا الشأن أمـــــــــر 2 جانفي 1959 يتضمن قانون عضوي منظم لقوانين المالية، والذي يمثل دستورا ماليا للجمهورية، الذي أحال بدوره عن طريق المادة 45 وبصفة ضمنية مسألة تنفيذ الميزانية على النظام العام للمحاسبة العمومية الذي قام عشية الإصلاحات بلملمة مختلف المبادئ و القواعد العامة المنظمة للمحاسبة العمومية المشتتة بين مختلف النصوص القانونية الصادرة منذ النظام العام للمحاسبة العمومية الساري المفعول (أمر 31 ماي 1862)[2]، و لعل أهمها مرسوم 53-714 المعدل بالمرسوم 53-948 المحدد لمسؤوليات المحاسبين العموميين، و الذي تطرق في معرض أسبابه إلى عدم دقة استخدام مفهوم النقود العمومية[3]

---

(1) قانون عضوي الصادر في 19 جوان 1956 يحدد كيفية عرض ميزانية الدولة.

Décret organique du 19 juin 1956 déterminant le mode de présentation du budget de l'Etat, cité par J.Basso et J-M.Rainaud, in Histoire du droit des finances publiques, op. cité, p270.

(2) حوالي 3000 أو 4000 نص مختلف الطبيعة القانونية.

(3)L. Di Qual, Droit de la comptabilité publique, op. cité, p 9.

(بمفهومها الكلاسيكي) كمعيار لتعريف المحاسبة العمومية. و أسس لمفهوم حديث للمحاسبة العمومية، يقوم على تعريفها بأنها " القواعد المتعلقة بواجبات و مسؤوليات الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين ". و أشار المرسوم إلى وجوب تبني مشروع عمل شامل يتضمن جمع مختلف النصوص القانونية. ولم يكن صدور مرسومي سنة 1953 السبب الوحيد لتبني محاسبة عمومية حديثة، و أنما كوجه قانوني لمختلف التطورات التي شهدتها تلك الفترة، أهمها اعتماد محاسبة جديدة تهتم بالنتائج و تكاليف النفقات و ليس فقط بانتظام العمليات و الرقابة عليها. من الناحية الشكلية، احتوى مرسوم 29 ديسمبر 1962 على مائتين و تسعة وعشرين مـــادة (229 مادة)، جاءت المادتين الأولى و الثانية كخطة عامة لمحتوى المرسوم، حيث حددت المادة الأولى مجال تطبيق المرسوم وفقا لمعيار عضوي محض، في حين أحالت المادة الثانية على الجزء الأول من المرسوم مسألة تحديد المبادئ العامة للمحاسبة العمومية، و شمل هذا الجزء خمسة عناوين الأول خصصه لمفهوم الميزانية، و فصل وظيفتي الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين في العنوان الثاني، أما العنوان الثالث فحدد من خلاله عمليات تنفيذ النفقات و الإيرادات، وفي العنوان الرابع حدد كيفيات مسك المحاسبات، و ختم في العنوان الخامس بالرقابة المطبقة على كل من الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين. فرق المرسوم في مادته الأولى على أساس المعيار العضوي بين ثلاثة أنواع من المحاسبات، حيث خصص لمحاسبة الدولة الجزء الثاني متبعا نفس تسلسل الجزء الأول، حيث بين أولا وظيفتي الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين، ثم العمليات المحاسبية المختلفة، ثم عملية مسك المحاسبات و الرقابة عليها أخيرا. وكذلك الأمر بالنسبة للجزء الثالث المخصص لمحاسبة الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري و ذات الطابع الصناعي و التجاري. كما خصص المرسوم جزءا رابعا خارج النص[1] خصصه لمحاسبة الهيئات الإقليمية و المحلية.

---

(1) لم يصدر بتاتا.

من الناحية الموضوعية عمل المرسوم على تجميع و تحيين المبادئ الأساسية و القواعد العامة للمحاسبة العمومية (2)، كما جاء بعدة إصلاحات جديدة شملت أساسا ضبط و تسوية المحاسبة العمومية على أساس المخطط ا لوطني العام للمحاسبة (3)، بعدما حدد و بصفة دقيقة المجال الجديد لتطبيق قواعد المحاسبة العمومية بمفهومها الحديث (1).

1- تحديد مجال تطبيق النظام العام للمحاسبة العمومية :

ركزت جميع نصوص الفترة الكلاسيكية على الأموال العمومية كمعيار لتحديد تطبيق قواعد المحاسبة العمومية، هذا المفهوم الذي لم يعد كافيا كمعيار لتحديد مجال تطبيق المحاسبة العمومية[1] في نظامها الجديد، الذي حافظت المادة الأولى منه على نفس المجال العضوي للمحاسبة العمومية، فشملت جميع الهيئات العمومية المحددة على سبيل الحصر (الدولة و المرافق العمومية التابعة لها، الجماعات الإقليمية والمرافق العمومية التابعة لها). هذا بالإضافة إلى المؤسسات الوطنية ذات الطابع الصناعي و التجاري التي ربطت المادة 2 خضوعها لقواعد النظام العام للمحاسبة العمومية بوجود عون محاسب (معيار شخصي). فيما حددت المادة 3 المجال المادي، الذي يشمل جميع العمليات التي يقوم بها كل من الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين، و المتعلقة بالإيرادات و النفقات و عمليات الخزينة العمومية، بالإضافة إلى تسيير الأملاك غير النقدية التابعة للهيئات العمومية[2]، وكذلك الأموال الخاصة التي يعهد بها إلى هذه الهيئات (الودائع ، الكفالات ، ....)

(Objets et valeurs appartenant à des tiers) [3].

(1) J.Magnet, Eléments de comptabilité publique, op.cité, p17.

(2) P.Guerrier, le decret du 29/12/1962, in Histoire du droit des finances publique, op. cité, p348.

(3) محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، عين مليلة - الجزائر-، 2003، ص 7.

2- تلخيص و تحيين المبادئ الأساسية و القواعد العامة للمحاسبة العمومية :

لقد حصر المرسوم بصفة شاملة مختلف المبادئ الأساسية و القواعد العامة المبعثرة على مختلف النصوص القانونية و من أهمها :

- مبدأ الفصل بين وظيفتي الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين و التنافي بينهما (المادتين 3 و20).
- المسؤولية الشخصية و المالية (النقدية) للمحاسبين العموميين الذي أشارت إليه ا المادة 19
  (علما أنه من مجال التشريع و منظم عن طريق قانون 23 فيفري1963).
- صلاحيات و التزامات (واجبات) المحاسب العمومي حسب المواد 11 و 13 من المرسوم.
- حق المحاسب العمومي في تأجيل أو رفض الدفع من جهة و حق الأمر بالصرف في التسخير المحاسب العمومي بالدفع تحت مسؤولية الشخصية (م8 و م37).
- تحديد عمليات تنفيذ النفقات و الإيرادات (م22 إلى م39).
- إجبارية وضع أموال الهيئات العمومية في الخزينة العمومية (م43).
- وحدة الصندوق(م44).
- الرقابة القضائية لمجلس المحاسبة (م62).

3- الإصلاحات الجديدة التي جاء بها المرسوم :

شملت هذه الإصلاحات جانبين أساسيين، أولهما تنظيم أو ضبط المحاسبة العمومية وفق أسس المخطط الوطني للمحاسبة، بالإضافة إلى عدة إصلاحات شكلية و اصطلاحية أخرى:

- **تنظيم المحاسبة العـــــمومية وفق أسس المخطط الوطني للمحاسبة :**

على عكس المحاسبة العـــمومية الكلاسيكية، جاء النظام الجديد بفكرة المحاسبة بالنتائج (مثلها مثل المحاسبة التجارية التي تهدف أساسا إلى تحقيق الربح) حيث طالب المجلس الاقتصادي المنعقد في 23 مارس 1949 بتبني أو مطابقة قواعد المحاسبة العمومية مع المخطط الوطني للمحاسبة، و طبقت الفكرة بادئ ذي بدء على المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري و المؤسسات الوطنية الإدارية و بعض البلديات، و كرسها المرسوم بعد ذلك على جميع الهيئات العمومية (باستثناء وحيد و هو الدولة و ذلك لطبيعتها الخاصة).

و خصص لها الفصل الرابع من الباب الأول بعنوان المحاسبة، الذي حدد وفق المادة 49 الأهداف الجديدة للمحاسبة العمومية و هي :

- الرقابة على عمليات الميزانية و عمليات الخزينة.
- معرفة الوضعية المالية.
- تحديد سعر التكلفة و مردودية المرفق العمومي.
- تحديد النتائج السنوية.
- إدخال العمليات في المحاسبة الاقتصادية.

كما يجب الإشارة أخيرا إلى منهجية التسلسل الهرمي للمرسوم التي ضمنت من جهة تلخيص جميع المبادئ الأساسية و القواعد العامة مما أهله للاستغناء عن أي نصوص تفسيرية أو تطبيقية.

بالإضافة إلى الثورة في المصطلحات و تحديثها بما يتماشى و الظروف الحديثة، و خلق اصطلاحات و مفاهيم جديدة لعل أهمها التفرقة بين الأمرين بالصرف الرئيسيين و الثانويين و كذلك المحاسبين العموميين الرئيسيين و الثانويين...[1] .

---

(1) P.Guerrier, Le décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, in Histoire du droit des finances publiques, op.cite, p 345 et suiv.

المطلب الثاني: تطبيق نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ككيان ذي طبيعة خاصة:

لقد كان للجزائر –باعتبارها مستعـمرة فرنسية–، احتكاكا مبكرا بقواعد المحاسبة العمومية (الفرع الأول). غير أن ذلك لم يمنع تمتعها بقواعد قانونية خاصة بها منظمة لمجال المالية العمومية بصفة عامة (الفرع الثاني). أختتمت بإقرار نظام مالي خاص بها تحت وطأة تأثير المعمرين الأوروبيين في الجزائر (الفرع الثالث).

الفرع الأول: تطبيق النظام العام للمحاسبة العمومية:

منذ السنوات الأولى لاستعمارها، سادت تبعية ميزانية الجزائر لميزانية الدولة الفرنسية ، فهل طبقت بشأنها نفس قواعد المحاسبة العمومية؟.

لقد ظهرت أولى نصوص المحاسبة العمومية الخاصة بالجزائر ابتداءا من سنة 1839[1]، أي سنة واحدة بعد صدور أول نظام عام المحاسبة العمومية في فرنسا عن طريق أمر 31 ماي 1838.

1 -قواعد المحاسبة العـمومية المطبقة على المستعمرات في أمر 31 ماي 1838:

نظم الأمر محاسبة المستعمرات في فصل واحد ، ضمن الباب الرابع المتعلق بالمحاسبات الخاصة (يحتوي على محاسبات المحافظات والبلديات والهيئات الخيرية...، و المستعمرات) ما يثبت فرضية اعتبار ميزانيات المستعمرات ميزانيات جماعات محلية. من الناحية الموضوعية فرق الأمر بين ميزانية البحرية وميزانية دعم المستعمرات من جهة ، وميزانية المستعمرات من جهة أخرى. حددت المادة 622 بصفة دقيقة الآمر بالصرف وحصرته في الوزراء، أما المحاسب فحصرته في الخازن أو أمين الصرف للخزينةPayeurs du Trésor بالنسبة لميزانية البحرية و ميزانية دعم المستعمرات، التي يناقشها ويصوت عليها المجلس العسكري بعد عرضها من طرف المحافظ ، بالإضافة إلى الوزراء بصفتهم آمرين

(1) C.Collot, Les institutions politiques Algériennes durant la période coloniale (1830-1962), CNRS-OPU, 1978, p 173.

بالصرف رئيسين حسب المادة 653 و هناك أمرين بالصرف ثانويين تابعين له ، بالإضافة إلى المحافظ بصفته آمر ا بالصرف متى رأ ى ذلك مناسبا ، في حين حصرت المادة 623 صفة المحاسب وهو العون المحاسب للمستعمرة بالإضافة إلى وكيل الصرف (Econome)حسب المادة 678.

2- نظام خاص بالجزائر في مرسوم 31 ماي 1862 :

تميزت الجزائر عن باقي المستعمرات ، حيث استعصى على الفقهاء تحديد طبيعة كيانها ، فلعتبروها كيانا ذو طبيعة متميزة جغرافيا و اقتصاديا و سياسيا،... [1]، فلا هم اعتبروها مستعمرة كغيرها من المستعمرات ، ولا هم اعتبروها امتدادا جغرافيا لفرنسا !؟. و هو ما تأثر به القائمون على إعداد نص 31 ماي 1862 حيث خصصوا فصلا خاصا لها (الفصل 24: تنفيذ العمليات المالية للجزائر) في الباب الرابع المتعلق بالمحاسبات الخاصة (يتضمن محاسبة المحافظات، البلديات، الجزائر، المستعمرات،...) ، و هو ما يرجح مرة أخرى فرضية اعتبار الجزائر جماعة محلية في هذه المرحلة.

من الناحية الموضوعية احتوى هذا الفصل الخاص بالجزائر على مادة وحيدة هي المادة 586 التي أخضعت تنفيذ العمليات المالية في الجزائر للقواعد العامة المحددة في المرسوم بالنسبة للهيئات المشابهة و المماثلة لها؟ ماذا يقصد بذلك؟.

ما يمكن استنتاجه من الناحية الشكلية ، هو أن هذا الفصل جاء في الباب المتعلق بمحاسبات الهيئات الإقليمية من جهة ، و ما أشارت إليه المادة في أخر مثنها، عندما فتحت المجال للتنظيمات الخاصة (المحضرة من طرف وزير المالية و وزير الحربية و المحافظ العام للجزائر) التي تستلزمها الجزائر كقطعة أو كإقليم من التراب الفرنسي.

---

(1) M.T.Bouara, Les finances publiques, L'évolution de la loi de finances en droit Algérien, op. cité, p54.

الفرع الثاني: النصوص المتعلقة بالنظام المالي للجزائر:

لقد نظمت المحاسبة العمومية الخاصة بالجزائر بصفة خاصة عن طريق النصوص المتعلقة بالنظام المالي الخاص بالجزائر ككل.

1 -**أول نظام مالي للجزائر المستعمرة :** جاء أول نظام مالي للجزائر المستعمرة عن طريق مرسوم 21 أوت 1839، الذي اختلف الفقهاء في تفسير مضمونه ، بين مؤيد لفكرة الشخصية المعنوية (الأستاذ Lambert) و بين من اعتبره تقسيم عادي للميزانية (الأستاذ M.Peraldi) و هو الرأي الذي رجحه الأستاذ محمد الطاهر بوعارة الذي اعتبر انه من غير الممكن اكتساب الشخصية المعنوية من مجرد الاعتماد طريقة عرض وثيقة الميزانية[1]، بخلاف (الأستاذ C.Collot) الذي اعتبر أمر 1839 امتدادا لأمر 1838، و أعطى نوعا من الاستقلالية المالية و التنظيم الخاص للمحاسبة العمومية للجزائر [2]، رغم قلة المعلومات و المراجع بالنسبة لأمر 21 أوت 1839، يمكن وضع مقارنة مع أمر 1838 واستنتاج ما يلي: بالنسبة للمادة 621 من أمر 1838 قسمت بدقة ميزانية المستعمرات بين ميزانية البحرية و ميزانية دعم المستعمرات من جهة ، وحددت الأمرين بالصرف و هم الوزراء ، كما حددت المحاسب و هو أمين الصرف للخزينة. و من جهة أخرى ميزانية المستعمرات حددت الأمرين بالصرف و هم الوزراء بالإضافة للمحافظ كآمر بالصرف متى رأى ذلك مناسبا، و حددت المحاسب الذي إما يكون عون محاسب المستعمرات أو وكيل الصرف "Econome". من هذا المنطلق يمكن اعتبار ميزانية الجزائر في هذه الفترة ميزانية ذات شقين، الشق الأول بالنسبة لميزانية البحرية و ميزانية دعم المستعمرات تابعة لميزانية الدولة الفرنسية، أما الشق الثاني بالنسبة لميزانية المستعمرة فهو يعطي لها نوعا من الاستقلالية مما يرجح اعتبارها ميزانية جماعة محلية.

(1) M.T.Bouara, Les finances publiques, L’évolution de la loi de finances en droit Algérien, op. cité, p57.

(2) C.Collot, Les institutions politiques Algériennes durant la période coloniale (1830-1962), op. cité, p173.

2 تبعية ميزانية الجزائر لميزانية الدولة الفرنسية :

لم يدم العمل بمرسوم 1839 طويلا ، حيث سرعان ما ربطت فرنسا ميزانية الجزائر بميزانيتها العامة عن طريق أمر 17 جانفي 1845، الذي وحد و ألحق كل إيرادات و نفقات الجزائر بميزانية الدولة الفرنسية ، بعدما أفرغ جوهر ميزانيات المستعمرات و ألحقتها بميزانية فرنسا.

ثم بعد ذلك سيقضي مرسوم 27 أكتوبر 1858 على الشخصية المعنوية للجزائر لصالح المقاطعات "Provinces" التي تتمتع كل واحدة منها بميزانية خاصة بها[1].

لكن و بعد تنصيب مجلس أعلى خاص بالجزائر متكون من 22 عضو ، أوكلت له مهمة تحضير مشروع الميزانية و إرساله لإدماجه في ميزانية وزارية الحربية [2] تماشيا مع إفراد الجزائر بمحاسبة خاصة في مرسوم 31 مايو 1862، فيما أدمج مرسوم 25 مارس 1881 ميزانية الجزائر في ميزانية فرنسا و أوكلت لكل وزير تسيير المرافق التي تندرج تحت صلاحياته (حيث تشتت إيرادات ونفقات الجزائر بين مختلف فصول الميزانية الفرنسية).

هذا الطرح جاءت نتائجه وخيمة، مما تطلب إعادة النظر بوضع ميزانية خاصة للجزائر (و ليس ميزانية مستقلة لما تثيره من حساسية) ، و هو ما نادى به المحافظ (تيرمان TIRMAN).

و ابتداءا من سنة 1891 أصبحت ميزانية الجزائر ميزانية ملحقة للميزانية العامة الفرنسية ، و ألغيت سنة 1896 لمخالفتها لمبدأ السنوية. هذه الترددات أدت الى تبني النظام المالي للجزائر ابتداءا من سنة 1900.

---

(1) M.T.Bouara, Les finances publiques, L’évolution de la loi de finances en droit Algérien, op. Cité, p57.

(2) C.Collot, Les institutions politiques Algériennes durant la période coloniale (1830-1962), op. cité, p174.

3 -قانون 19 ديسمبر 1900 :

بعد إنشاء المفوضيات المالية "Les Délégations Financières"، أعطى قانون 19 ديسمبر 1900 الشخصية القانونية و الاستقلال المالي للجزائر ، مع وسمها بطابع الخصوصية "Budget spécial". تلاه مباشرة فصل إقليم الصحراء لما يمثله من ثروات عن طريق قانون 24 ديسمبر 1902، حيث أصبح إقليما تابعا للدولة الفرنسية إداريا و ماليا عن طريق إلحاقه مباشرة بميزانية فرنسا.

4 -معالم نظام قانوني لدولة مستقلة:

لقد أعطى قانون 20 سبتمبر 1947 المتضمن النظام القانوني الأساسي للجزائر [(1)] صفة دولة قائمة المعالم ، خاصة من الجانب المالي، فلقد احتوى نص القانون على ستون مادة موزعة على ثمانية أبواب ، تضمن الباب الأول النظام السياسي و السلطات العمومية، و الباب الثاني النظام التشريعي، الباب الثالث تضمن النظام المالي، الباب الرابع تشكيل الجمعية الجزائرية "l'assemblée Algérienne"، و تضمن الباب الخامس السلطات الإدارية لمحافظ الجزائر ، فيما تضمن الباب السادس و السابع و الثامن على التوالي قواعد انتقالية و قواعد متعلقة بالجماعات الإقليمية و قواعد ملحقة .

لقد احتوى الباب الثالث المتعلق بالنظام المالي على ثلاثة عشر مادة متوسطة إلى طويلة الحجم (من المادة 17 إلى المادة 29). لم يتضمن هذا القانون نظاما محاسبيا خاصا بالجزائر، و إنما حدد أساسا صفة المحاسب و هو أمين عام الخزينة الجزائرية و هو بذلك يخضع لرقابة مجلس المحاسبة و الجمعية الجزائرية ، عن طريق حساب التسيير و الحساب الإداري المعد من طرف محافظ الجزائر (ازدواجية الرقابة سياسية من طرف الجمعية و قضائية من طرف مجلس المحاسبة). لقد مثل قانون 1947 الخطوط العريضة للنظام المالي للجزائر الذي كرس فيما بعد بصفة مستقلة في مرسوم 1950.

(1) Loi N° 47- 1853 du 20 septembre 1947 portant statut organique de l'Algérie, J.O.R.F, de 21 septembre 1947, p9470.

الفرع الثالث: النظام المالي للجزائر 13 نوفمبر 1950:

تضمن مرسوم 50-1413 النظام المالي للجزائر [1]، بشكل مفصل و دقيق اعتمادا على الخطوط العريضة والقواعد العامة التي وضعها قانون 1947.

تضمن المرسوم 286 مادة موزعة على ستة أبواب:

الباب الأول: ميزانية الجزائر و العمليات المالية.

الباب الثاني: المحاسبة و جهاز المحاسبة.

الباب الثالث: الرقابة على العمليات المالية و الخزينة العمومية.

الباب الرابع: الجهاز المالي للهيئات المحلية و المرافق العمومية.

الباب الخامس: أجهزة الدولة الفرنسية في الجزائر.

الباب السادس: قواعد عامة مختلفة.

جاءت المواد كثيفة و طويلة تعتبر كدليل للإجراءات "Manuel de procédures"[2]، حددت حتى أصغر الجزئيات حتى لا تترك للمحافظ أي مجال للتفسير.

من حيث الموضوع، احتوى الباب المتعلق بميزانية الجزائر و العمليات المالية، على عدة مواد تتعلق بالمحاسبة العمومية ، سواء من حيث تنفيذ العمليات (مراحل تنفيذ الإيرادات و مراحل تنفيذ النفقات)، وكذا قفل السنة المالية، وذلك ابتداءا من الفصل الثالث من هذا الباب و المتعلق بتنفيذ عمليات الإيرادات ، و التي لا تتم إلا عن طريق سند الإيراد "titre de perception" مختوم من طرف محافظ الجزائر(بصفته الآمر بالصرف) ، ولا تتم إلا من طرف أمين خزينة الجزائر (المحاسب)، على أن يتم التحصيل من طرفه أو من طرف أُحد موظفيه المفوضين بذلك، أو من طرف كل شخص له صفة محاسب (المادة 22).

---

(1) Décret N° 50-1413 du 13 novembre 1950 portant règlement d'administration publique relatif au régime financier de l'Algérie, J.O.R.F, du 15 novembre 1950, p 11632.

(2) تسمية أطلقها الأستاذ محمد الطاهر بوعارة، بمناسبة درس ألقي على طلبة الماجستير، السنة الدراسية 2008/2007.

أما بالنسبة للنفقات ، والتي جاءت في الفصل الرابع بصفة دقيقة ابتدءا من الالتزام بالنفقة[1]، وتصفيتها والأمر بدفعها فقط من طرف المحافظ أو احد مفوضيه أو من هم تحت مسؤوليته بعد مراقبة شرعية و ملائمة النفقة[2]، و من جانب آخر حصرت المادة 57 الدفع في شخص أمين الخزينة العمومية للجزائر و القابضين الرئيسين لوزارة المالية.

لم يغفل المرسوم الجوانب التقنية للمحاسبة العمومية ، من مسك للمحاسبة و الوثائق المحاسبية،... بالإضافة إلى التزامات المحاسبين (المادة66 و ما يليها)، وأخيرا بالنسبة لقفل السنة المالية و التقادم المسقط للديون اتجاه الجزائر ، أما المحاسبة بمفهومها الإداري والتي يمسكها كل من الآمر بالصرف و المحاسب في الباب الثاني و الثالث على التوالي.

وكذلك الحال بالنسبة للرقابة على تنفيذ العمليات الميزانية وخزينة الجزائر التي تمر عبر ثلاثة مراحل مختلفة، أثناء التنفيذ من طرف جهاز الرقابة المالية كجهاز مساعد لمحافظ الجزائر[3]، كما خول المرسوم الرقابة البعدية للجمعية الجزائرية (عن طريق الرقابة على الحساب الإداري لمحافظ الجزائر).

أما الرقابة القضائية فيقوم بها جهازان مستقلان هما مجلس المحاسبة من جهة ، و مجلس الانضباط الميزاني من جهة أخرى.

عدل المرسـوم في مناسبتين الأولى عن طريق مرسوم 57-680 الذي أسس نظام التسيير السنوي "système de la gestion annuelle"، خلفا لنظام السنة المالية " système de l'exercice" المكرس في مرسوم 1950.

---

(1) فرقت المادة 36 بين نوعين من النفقات: النفقات الدائمة "permanentes" التي توجد في الميزانية كل سنة، و النفقات الاحتمالية "éventuelles" التي تتعدي سنة مالية واحدة و يحدده القانون المنشئ لها.

(2) تناول المرسوم في المادة 52 ومايليها مسألة صرف النفقات قبل تصفيتها و الأمر بصرفها ، حيث يسمح ذلك بالنسبة بالمصاريف الخاصة بالديون الخاضعة للإهتلاك و الديون غير المنتهية الأجل كمنح التقاعد "dettes viagère".

(3) يتكون من مراقب مالي و مساعد م 3 مراقبين محليين حيث يتم تعيين المراقب المالي من طرف المحافظ بينما اغفل المرسوم طريقة تعيين المساعدين.

التعديل الثاني و الأهم جاء عن طريق قانون 59–785[1] الذي عدل طريقة تحضير الميزانية و المصادقة عليها تماشيا مع القانون العضوي 59–02 المتعلق بقوانين المالية.

و هو ما دفع بلأستاذ بوعـــــلام بيـانات إلى اعتباره سـاري المفعول بالنسـبة للجزائر، عن طريق قانون 59–785، و كذالك الحال بالنسبة لمرسوم 1950.

غير أن الأمر لا يطرح بنفس وجهة النظر ، بالنسبة للأستاذ محمد الطاهر بوعارة ، الذي يرى استحالة الاستمرارية بالعمل بهذه النصوص المخالفة لمبدأ السيادة الوطنية .

(1) loi n 59-785 portant dispositions financiers intéressant l’Algérie, J.O.R.F, 03/07/1959, p6627.

المبحث الثاني : المنظومة القانونية المطبقة على محاسبة الدولة الجزائرية المستقلة:

عشية استقلال أي دولة مستعمرة، من بين أهم ما يثار بعد استرجاع السيادة الوطنية مشكل النظام القانوني الذي سيطبق ، حيث تشترك مجمل الدول حديثة الاستقلال في استمرارية العمل بالتشريع السابق، باعتماد نص قانوني يمدد فترة سريان النصوص الإستعمارية بصفة مؤقتة، لضمان السير الحسن لمختلف مصالح البلاد، إلا ما تعارض منها مع مبدأ السيادة الوطنية وسلامة التراب الوطني (المطلب الأول).

إلى غاية استطاعة أو تمكن المشرع الوطني من تبني نصوص أخرى ذات طابع وطني (المطلب الثاني).

المطلب الأول: استمرارية تقنية للنصوص الاستعمارية عن طريق قواعد ذات طبيعة تشريعية و تنظيمية:

يطرح بالنسبة لمبدأ مواصلة العمل بالتشريع السابق ، استثناء تطبيق القواعد المتعارضة مع السيادة الوطنية التي تطرح بإلحاح بالنسبة لميدان المالية العمومية (الفرع الأول).

مما يتوجب تبني نصوص لسد هذا الفراغ إلى حين القطيعة مع النصوص الاستعمارية (الفرع الثاني).

الفرع الأول: استمرار العمل بالتشريع المالي الاستعماري ضرورة تقنية:

لقد تبنت الجزائر مبدأ استمرارية العمل بالتشريع الاستعماري كضرورة ، وذلك تفاديا للدخول في فراغ قانوني، الدولة الجزائرية الحديثة الاستقلال في غنا عنه[(1)].

في هذا الإطار صدر قانون 62-157[(2)]، الذي مدد سريان التشريع الساري المفعول إلى تاريخ لاحق و جاء في معرض أسبابه: «الدورة الأولى للمجلس الوطني التأسيسي انتهت و الظروف لا تسمح بعد بإعطاء البلد تشريع مطابق لحاجياته و تطلعاته لكنه لا يمكن ترك البلد بدون قانون، من أجل ذلك، يسمح سريان التشريع المطبق في 31 ديسمبر 1962 باستثناء أحكامه المخالفة للسيادة الوطنية الجزائرية إلى أن يستطيع المجلس الوطني إعطاء البلد تشريعا جديدا» .

---

(1) F. LUCHAIRE « … Un principe fondamentale, c'est le maintien de la législation en vigueur au jour de l'indépendance … la loi la plus caractéristique et certainement la loi du 31 décembre 1962 » souligné par M.T.Bouara, in finances publiques, Op.cité, p35.

(2) Loi du 31 décembre 1962, J.O.R.A du 11 janvier 1963, p 18.

هذا الحل الذي أخذ به المجلس التأسيسي ، يطرح إشكالية مثيرة بالنسبة لميدان المالية العمومية باعتباره ميدان سيادة.

هذا الطرح ألقى بظلاله على الفقه المختص في دراسة المالية العمومية في تلك الفترة ، و إلى غاية اليوم، حيث يرى كل من الأستاذ يانات بوعلام (1) و الأستاذ دنيدني يحي (2) و غيرهما من الأساتذة (3)، بإستمرارية سريان النصوص الإستعمارية المتعلقة بالمالية العمومية، على خلاف الأستاذ محمد الطاهر بوعارة (4) الذي اعتمد على فكرة سيادية مجال المالية العمومية في استبعاد تطبيق قوانين الفترة الاستعمارية.

يمكن تبسيط و تقريب الاختلاف بين الرأيين كما يلي :

من الناحية الشكلية : تميزت فترة ما بعد الاستقلال (بالنسبة للمالية العمومية بصفة عامة و المحاسبة العمومية بصفة خاصة) بفترتين مختلفتين، الفترة الأولى و التي تمتد إلى غاية صدور قانون 62-157، و التي تميزت بتواجد نص مرسوم 50-1413 ضمن تأشيرات العديدة من النصوص(5) هذا من جهة، و من جهة أخرى تميزت ببعض النصوص و خاصة البروتوكولين(6) الأول المتعلق بتنفيذ العمليات المالية الجزائرية و الفرنسية بصفة مؤقتة(7)

---

(1) « Toutes les lois de finances algériennes respectent la présentation en deux parties distinctes prévue par l'ordonnance du 2 janvier 1959 » B. Yanat, Finances publiques, édité par la direction générale de la fonction publique, Ministère de l'intérieur, janvier 1970, p35.

(2) Y. Denideni, La pratique du système budgétaire de l'Etat en Algérie, OPU, Alger, 2002.

(3) M.T.Bouara, Les finances publiques, L'évolution de la loi de finances en droit Algérien, op. cité, p34 et suiv.

(4) A titre d'exemple : Arrêté du 25 juin, Arrêté du 29 juin 1962, Décret 63/12 du 1962, Décret 63/125,….

(5) Protocole réglant a titre provisoire les modalités d'exécution du budget, Protocole relatif au contrôle financier, J.O.A du 4 septembre 1962, p 184-185.

(6) هذا البروتوكول الوحيد الذي يحمل صفة "بصفة مؤقتة" مما يرجح فرضية اعتبار المالية العمومية ميدان سيادة آنذاك من القائمين على وضع هذا البروتوكول.

(7) فقط بالنسبة للاستثناءات الواردة في قانون 59-785، انظر شرح سابق، ص 22.

من تاريخ 1 جويلية 1962 إلى 31 ديسمبر 1962 حيث تطبق بشأنها حسب المادة 13 القوانين السارية أي بصفة مزدوجة القانون العضوي 59-02 المنظم لقوانين المالية و قانون 50-1413 المتعلق بالنظام المالي للجزائر و هو نفس المفهوم الذي أخذ به كذالك البروتوكول الثاني المتعلق بالرقابة المالية سواء من حيث مدة السريان أو من حيث تمديد العمل بالتشريعات السابقة ، هذا بالإضافة إلى أول قانون للمالية للجزائر المستقلة قانـــــــــــــــــــــون 62-155[(1)]، حيث مددت المادة الأولى منه العمل بالتشريعات السابقة على الأقل بالنسبة للإيرادات.

أما الفترة الثانية ، أي بعد صدور قانون 62-157، فالملاحظ هو عدم وجود إشارة في التأشيرات إلى نصوص الفترة الاستعمارية [(2)] بصفة شبه مطلقة ، ما يثبت تشبث المشرع بمبدأ السيادة الوطنية و القطيعة مع المستعمر.

من الناحية الموضوعية يطرح الإشكال بصفة مزدوجة سواء بالنسبة لنص القانون العضوي 59-02، و الذي لم يكن أصلا مطبقا في الجزائر ، و إنما مدد العمل به في الجزائر عن طريق قانون 59-785 فقط بالنسبة للتصويت و التصديق على الميزانية (المادة 1)[(3)]، و كذلك الشأن بالنسبة لما بعد الاستقلال ، حيث أن هذا النص ذو طبيعة دستورية مرتبط بنظام سياسي خارجي [(4)] و لا يمكن بأي حال من الأحوال تطبيقه بالنسبة للجزائر المستقلة ، و حتى في جوانبه التقنية لم يكن محل اهتمام من طرف المشرع الجزائري آنذاك و هو ما يظهر جليا في قوانين المالية الأولى المتبناة بعد الاستقلال[(5)] .

(1) La loi 62-155 du 31 décembre 1962, J.O.R.A.D.P, 1re année, n 11, 31 décembre 1962.

(2) باستثناء النصوص المتعلقة بالجباية.

(3) انظر في هذا الشأن تحليل سابق ص 27.

(4) "الطبيعة الدستورية للقوانين العضوية في دستور 1958."

(5) مزيد من التحليل: M.T.Bouara, Les finances publiques, op cité p34.

و كذلك :برطال حمزة، قانون المالية التكميلي في القانون الجزائري، مذكرة من أجل الحصول على شهادة الماجستير في الحقوق، فرع الدولة و المؤسسات العمومية، 2009- 2010، ص14.

وكذالك الحال بالنسبة لمرسوم 50-1413، الذي كان اعتباره كمصدر لقوانين المالية العمومية بعد الاستقلال من طرف المشرع متذبذبا، فبالرغم من تعارضه مع مبدأ السيادة إلا أنه كان محل تأشير في العديد من النصوص بعد الاستقلال بصفة عامة. كما أنه كان مصدر إلهام للمشرع الجزائري في جوانبه التقنية و التي تظهر جليا في قانون المالية 62-155، و الذي جاء متأثرا بشكل ملحوظ بقانون 61-1380 المتضمن تحديد الاعتمادات المفتوحة للمصالح المدنية في الجزائر[1] .

كان هذا بالنسبة للمالية العمومية بصفة عامة، فهل يطرح الإشكال بنفس الحدة بالنسبة للمحاسبة العمومية ؟

من الناحية القانونية ينظم علم المالية العمومية ثلاثة فروع أساسية هي : قانون الميزانية، قانون الجباية، المحاسبة العمومية [2]، بالإضافة إلى المالية الإجتماعية، و مالية الجماعات المحلية، .... وفي هذا الشأن يضيف الأستاذ محمد الأمين بوسماح أن المحاسبة العمومية ، و بالرغم من هيمنة جوانبها التقنية على جوانبها القانونية ، غير أنها لا يمكن بأي حال من الأحوال، أن تدخل ضمن طائفة القوانين التي يشملها سريان التشريع السابق لارتباطها هي الأخرى بصفة وثيقة بمفهوم السيادة الوطنية [3]. غير أن رأي المشرع كان مخالفا لهذا التوجه، و لم يتبنى أي نص متعلق بالمحاسبة العمومية إلى غاية صدور المرسوم 65-259 الذي يحدد التزامات المحاسبين و مسؤولياتهم[4]، والذي يحمل تأشيرتين اثنتين الأولى قانون 62-157 و الثانية مرسوم 50-1413، و هو ما يثبت هيمنة فكرة استمرارية العمل بالتشريع السابق في ميدان المحاسبة العمومية،

---

(1) لتحليل أوضح يرجى الرجوع إلى: -M.T.Bouara, op.cit, p34.

- برطال حمزة، قانون المالية التكميلي، مرجع سابق، ص17.

(2) L.Di Qual, Droit de la comptabilité publique, op.cité, p7.

(3) M.T. Bouara, Les finances publiques, op.cité, p4.

(4) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، السنة الثانية ـ عدد 92، الثلاثاء 15 رجب 1385 هـ الموافق لـ 9 نوفمبر 1965م، ص1227.

بالرغم من مســــــــــــاس هذا المنطق بالسيادة الوطنية ظنا من المشرع أن المحاسبة العمومية ما هي إلا تقنيات يمكن تطبيق التشريع الاستعماري في شأنها ، متجاهلا بذلك انتماء المحاسبة العمومية لعلم المالية العمومية، و ارتباطها الوثيق بفكرة السيادة الوطنية. و لعل تبني المشرع لهذا التوجه كان تفاديا للفراغ القانوني الذي سيتسبب في عرقلة سير الإدارة و النظام المالي و المحاسبي الذي يعتبر عصب إدارة الدولة(1).

الفرع الثاني: النصوص التشريعية و التنظيمية المتعلقة بالمحاسبة العمومية:

لقد اغفل أول دستور للدولة الجزائرية المستقلة التطرق إلى المسائل المتعلقة بالمالية العمومية، عدا جعل مجال التشريع مفتوحا للمجلس الوطني ، و هو ما يرجح اعتبار المالية العمومية ضمن هذا المجال . و كذالك المادة 28 من دستور 63(2) التي أوكلت للمجلس الوطني مهمة مراقبة النشاط الحكومي بما في ذلك المالي منه ، لما يحوزه من أهمية لرقابة صرف أموال الشعب صاحب السيادة من طرف الحكومة.

قبل دستور 1963، كان هناك نص وحيد يشمل جانبا من المحاسبة العمومية ، و هو نص مرسوم 63-127 المتعلق بتنظيم وزارة المالية (3) الذي نص على وجود مجلس محاسبة ، كجهاز من أجهزة وزارة المالية يختص بالرقابة على تنفيذ الميزانية ، غير أنه لم يتجسد على أرض الواقع .

(1) M.Temzi, Principes de la réglementation de la comptabilité publique, Cour des comptes, Département des ressources humaines, Juin 1988.p 4.

(2) J.O.R.A.D.P, 2éme année - N° 64, mardi 10/09/1963.

(3) J.O.R.A.D.P, 2éme année - N° 23, vendredi 19/04/1963, p357.

تدارك هذا الفراغ كـــان لأول مرة عن طريق مرسوم 64-57 المتعلق بالرقابة المالية[1]، و الذي يشير ضمن تأشيراته مباشرة إلى نص مرسوم 50-1413، و يلغي بصفة جزئية قواعده، و هذا النص يتكون من أربعة مواد، الأولى منه أخضعت كل الالتزامات بالنفقات الواردة في ميزانية الدولة[2] لتأشيرة المراقب المالي، أما المادة الثانية أعفت نفقات تجهيز و تسير المرافق العمومية التي تصدر من طرف آمر بالصرف ثانوي من هذا الإجراء، في حين ألغت المادة الثالثة ضمنيا قواعد المرسوم 50-1413 المتعارضة مع هذا النص [3]، هذا بالإضافة إلى تبني المشرع لأول نص منظم للمحاسبة العمومية ، و لو جزئيا بالنسبة لتحديد الالتزامات المحاسبين و مسؤولياتهم ، سيدوم هذا الوضع إلى حين صدور أمر 73-29 الذي ألغى العمل بأحكام قانون 62-157.

مرسوم 65-259 [4]:

لقد مرت الجزائر المستقلة بمرحلة حساسة جدا ، أدت إلى وقف العمل بدستور 63 عن طريق بيان مجلس الثورة الصادر بتاريخ 19 صفر عام 1485 الموافق ل 19 جوان 1965[5] الذي كان سياسيا محضا، و تبني بموجبه النهج الاشتراكي. بالرغم من اعتماد المشرع في أغلب القوانين على الأقل المتعلقة منها بالمالية العمومية، على مبادئ و أفكار ليبرالية. في هذه الفترة الصعبة جاء أول نص منظم للمحاسبة العمومية جزئيا في شقها الخاص بالتزامات المحاسبين و مسؤولياتهم .

فما علاقة هذا النص بالنصوص الاستعمارية ؟ و هل ألغاها ؟

---

(1) J.O.R.A.D.P, 3éme année N°14, vendredi 14/02/1964, p 204.

(2) Appellation conforme a la souveraineté nationale.

(3) وهذا نص آخر يثبت فكرة استمرارية عمل المشرع الجزائري آنذاك بنص مرسوم 50-1413.

(4) ج.ر.ج.ج.د.ش، السنة الثانية ـ عدد 92، الثلاثاء 15 رجب 1385 هـ الموافق لـ 9 نوفمبر 1965م، ص1227.

(5) ج.ر.ج.ج.د.ش، السنة الثانية ـ عدد 56، الثلاثاء 7 ربيع الأول 1485 هـ الموافق لـ 6 جويلية 1965 م، ص 802.

من الناحية الشكلية :

أول ما يلاحظ من الناحية الشكلية ورود هذا النص عن طريق مرسوم ، فهل تعتبر التزامات و مسؤوليات المحاسبين ضمن مجال القانون أو ضمن مجال التنظيم ؟ بالنسبة للقانون الفرنسي فصل دستور 1958 في هذا الشأن ، حيث أن التزامات و مسؤوليات المحاسبين ضمن مجال القانون لأنها تمس بحقوق و حريات أفراد و تفرض عليهم التزامات و مسؤوليات(1). أما بالنسبة للقانون الجزائري ، و إن كان لم يفصل في هذا الأمر بصفة دقيقة، غير أنه يمكن اعتبار كامل مجال المحاسبة العمومية ضمن اختصاص القانون، حيث أن دستور 1963 حدد اختصاصات السلطة التنفيذية على سبيل الحصر، بينما أبقى مجال القانون مفتوحا، غير أنه و بعد وقف العمل بنص الدستور في 19 جوان 1965، حيث ألغى ضمنيا العمل بدستور 1963 " سوف تمكن مؤسسات الدولة – بعد أن تقرها السلطات الشرعية في البلاد – الشعب من التعبير عن إرادته حيث يختار لنفسه دستورا مطابقا لمبادئ الثورة بحيث تستأصل جميع بذور الحكم الفردي.... " (2)، و تركيز السلطات في يد مجلس الثورة، ما يفسر تبني هذا النص عن طريق مرسوم.

يحمل النص تأشيرتين اثنتين، الأولى نص القانون 62-157 الذي يمدد سريان النصوص السابقة، و نص المرسوم 50-1413 المتضمن النظام المالي للجزائر، و بالتالي اعتبار هذا النص مصدرا رسميا بالنسبة للمحاسبة العمومية رغم مخالفته لمبدأ السيادة الوطنية.

يتكون المرسوم من 29 مادة متوسطة الطول مقسمة على ثلاثة عناوين:

العنوان الأول: يتضمن مسؤوليات المحاسبين و التزاماتهم العامة.

العنوان الثاني: مسؤوليات و التزامات خاصة بالمحاسبين العموميين.

---

(1) تحليل أوفى في المطلب الأول من المبحث الأول.

(2) تصريح الأخ هواري بومدين رئيس مجلس الثورة بتاريخ 6 ربيع الأول عام 1385 الموافق ل 5 جويلية 1965 بمناسبة الذكرى الثالثة للاستقلال، ج.ر.ج.ج.د.ش، السنة الثانية ـ عدد 56، الثلاثاء 7 ربيع الأول 1485 هـ الموافق لـ 6 جويلية 1965 م، ص 809.

العنوان الثالث: مسؤوليات و التزامات خاصة بالمحاسبين الذين لهم نظام المحاسبين العموميين.

من الناحية الموضوعية، تبنى المرسوم مفهوما حديثا للمحاسبة العمومية ، حيث عرفت المادة الأولى(1) المحاسب بأنه " كل شخص معين قانونيا لإجراء عمليات النفقات (2) و التصرف في السندات و الأموال و ذلك بواسطة نقود أو قيم في حراسته و إما بتحويلات داخلية لمحررات ، و إما بواسطة محاسبين آخرين او حسابات خارجية و تابعة للأموال المتوفرة التي يأمر بحركاتها او يقوم بمراقبة حركاتها و ذلك باسم :

-الدولة فيما يتعلق بميزانية التسيير و التجهيز و عمليات الميزانية الإضافية .

-الجماعات العمومية .

-المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري و التجاري و الصناعي.

-الشركات الوطنية و المؤسسات المؤممة .

-الشركات التي تكون فيها للدولة أو لجماعة عمومية أو لمؤسسة عمومية أو لشركة وطنية أو لشركة مؤممة منفردة أو مجموعة مساهمة تتجاوز 50 % ".

---

(1) Article 1er « est comptable, au sens du présent décret, toute personne légalement désigné pour exécuter des opérations de dépenses ou des maniements de titres et de biens soit au moyens de fonds et valeurs dont elle a la garde, soit par virement internes d'écritures, soit encore par l'intermédiaire d'autres comptables ou de comptes externes des disponibilités dont elle ordonne ou surveille les mouvements, et ce au nom :

- L'Etat en ce qui concerne les opérations du budget de fonctionnement et d'équipement que celle des budgets annexes,
- Des collectivités publiques,
- Des établissements publics à caractère administratif, commercial ou industriel,
- Des sociétés nationales ou établissements nationalises,
- Des sociétés dans lesquelles l'Etat, une collectivité publique, un établissement public, une sociétés nationale ou un établissement nationalise détiennent, ensemble ou séparément, une participation excédant 50% ».

(2) سقطت عمليات الإيرادات من النصين العربي و الفرنسي على حد سواء؟!

لقد فرق المرسوم بين المحاسبين العموميين و المحاسبين [(1)]، حيث حصرت المادة 16[(2)] منه صفة المحاسبيين العموميين في الموظفين و الأعوان الذين أسندت لهم مهمة انجاز العمليات المشار إليها في المادة الأولى من المرسوم و ذلك باسم : الدولة، الجماعات العمومية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.
حيث تصبح التسمية بالنسبة للدولة و الجماعات العمومية محاسب عمومي ، بينما بالنسبة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري عون محاسب (محاسب عمومي).

بينما نفت المادة صفة المحاسب العمومي بالنسبة للشركات الوطنية و المؤسسات المؤممة و الشركات التي يكون للدولة أو الجماعات العمومية أو الشركات الوطنية أو المؤممة مساهمة فيها بـ 50 %.

هذا بوجه عام ، نحاول في ما يلي تحديد أهم المبادئ المتعلقة بالمحاسبة العمومية التي تبناها هذا النص:
من بين أهم المبادئ التي تحكم العلاقة بين الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين ، مبدأ الفصل بين الوظيفتين أو بتعبير أخر تنافي الوظيفتين، لم يغفل المرسوم هذا المبدأ و نص عليه في المادة 17 منه حيث لا يجوز للمحاسب العمومي أو لزوجه (و ليس لزوجته كما نصت عليه نفس المادة) ممارسة وظيفة آمر بالصرف لميزانية الدولة أو ميزانيات المنظمات الأخرى (الجماعات العمومية) المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري)[(3)]، في حين أعطت الفقرة الثانية من نفس المادة لوزير المالية –عن طريق قرار– حق مخالفة هذه القاعدة بالنسبة إلى بعض الفئات من المحاسبين .

---

(1) Cours de réglementation de la comptabilité publique, Ministère de l’économie, Institut National des finances, Octobre 1989,p47.

(2) Même article de décret français du 9 aout 1953 sur la responsabilité des comptables publics.

(3) لا يطبق هذا المبدأ سوى بالنسبة للمحاسبين العموميين بمفهوم المادة 16، و لا يتعداهم للمحاسبين بمفهوم المادة الأولى.

على أي أساس تقوم مسؤولية المحاسب في هذا المرسوم؟

المحاسب وحده المكلف بتنفيذ العمليات المالية ، و هو ملزم بمراقبة شرعيتها (المادة 9) بصفة دقيقة، و بالعكس أي مخالفة لذلك ينجم عنها قيام مسؤوليته، هذا من جهة، و من جهة أخرى تقوم مسؤوليته بالنسبة لمسك الحسابات و حفظ الأوراق المثبتة للعمليات المالية (المادة 2) هذه القاعدة ليست مطلقة و إنما يمكن للمحاسب الإفلات منها إذا أثبت أن الأوامر التي لم يرد الامتثال إليها كان من شانها أن تعرضه للمسؤولية الشخصية و المالية (المادة 11)، في هذه الحالة عليه أن يوجه تصريحا كتابيا للآمر بالصرف يبرر فيه رفضه (المادة 20).

و في مقابل ذلك و تفاديا لحالة الانسداد ، يمكن للآمر بالصرف أن يطلب رسميا من المحاسب و تحت مسؤوليته أن يصرف النظر عن هذا الرفض – وهو ما يعرف بحق الآمر بالصرف في تسخير المحاسب للقيام بالدفع –(1)، و حتى في هذه الحالة الأخيرة يجوز للمحاسب تكرار رفض الأمر بشرط أن يوجه تقريرا مفصلا بذلك في ظرف 10 أيام و بالنسبة للحالات التالية فقط :

- عدم توفر الاعتمادات.
- عدم وجود تبرير للعمل المنجز.
- طابع التسديد غير الإجرائي .
- عدم وجود تأشيرة المراقبة المالية .

---

(1) محمد مسعي ، المحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص 92 -93 .

و أخيرا تنحصر مسؤولية المحاسب سواء من حيث المكان أي داخل المصلحة أو القسم الذي يسيره، و من حيث الزمان من تاريخ تنصيبه إلى حين انتهاء مهامه ، فلا يكون مسؤولا عن أعمال سابقيه [1]، و بالمقابل لا يجوز له حسب المادة 4 في أي حال من الأحوال مغادرة منصبه نهائيا إلا بعد تقديم حساب عن تسييره لوزارة المالية، و لا يجوز له مغادرة التراب الوطني دون ان يحصل على إبراء منها .

ب- عرض قواعد المحاسبة العمومية من خلال قوانين المالية :

مما لا شك فيه هو أن قوانين المالية للسنة تحمل شقين من القواعد ، الشق الأول كقواعد تشريعية دورية سنوية، و الشق الثاني متمثل في الميزانية السنوية للدولة.

و المحاسبة العمومية باعتبارها جزء من التشريع المالي ، لا تخرج من هذا الإطار بصفة عامة، وفي التجربة الجزائرية بصفة خاصة.

و تقتصر الدراسة في هذا الجزء على قوانين المالية الصادرة إلى غاية صدور أمر 73-29 الذى ألغى أحكام قانون 62-157[2] .

و لعل أهم نص يجب التطرق إليه هو قانون المالية لسنة 1966 [3] الذي يعتبر ذو طبيعة خاصة، فهو عبارة عن تشريع وطني مؤقت منظم لقوانين المالية [4]

---

(1) حسين الصغير، دروس في المالية و المحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة، طبعة2001، ص 123.

(2) سبق التطرق إلى قوانين المالية لسنوات 63 و64 و65، كما يتم دراسة قوانين المالية الصادرة فيما بعد في أجزاء لاحقة.

(3) أمر 65-320 مؤرخ في 8 رمضان 1385 الموافق لـ31 ديسمبر 1965 يتضمن قانون المالية لسنة 66،
ج.ر.ج.ج.د.ش، السنة الثانية - عدد 108، الجمعة 8 رمضان 1385 هـ الموافق لـ 31 ديسمبر 1965 م، ص 1561،
الملاحظ أن أمر 65- 320 ذو طابع ليبرالي محض على خلاف التوجه الاشتراكي المتبنى عشية صدور دستور 1963 و هو ما يبرر تدخلات النّواب في مناقشاتهم لقوانين المالية ،
أنظر حمزة برطال، قانون المالية التكميلي في القانون الجزائري، مرجع سابق ص 19 و ما يليها و كذلك ص 30 و ما يليها.

(4) M.T.Bouara, Les finances publiques, op.cit, p188 et suiv.

و الذي يظهر في فحواه تأثر المشرع الجزائري آنذاك بالقانون العضوي المنظم لقوانين المالية الفرنسي ، على الأقل بالنسبة للفكرة المتعلقة بفصل المسائل المتعلقة بتحضير و عرض و المصادقة على قوانين المالية ، و التي تخضع للقانون العضوي المنظم لقوانين المالية، و المسائل المتعلقة بتنفيذ الميزانية و التي تخضع للنظام العام للمحاسبة العمومية ، و الذي جاء – كما رأينا سابقا– نتيجة للتفرقة التي حصلت في فرنسا بين مديرية الميزانية و مديرية المحاسبة العمومية .

هذا من جهة و من جهة أخرى النظرة التقنية للمحاسبة العمومية من طرف المشرع الجزائري آنذاك، و هو ما يفسر التوجه نحو صدور القانون التنظيمي الذي يحدد طريقة تقديم قوانين المالية العمومية بمنطوق المادة 6 مكرر6، و بالنقيض عدم وجود إشارة إلى أي نص منظم للمحاسبة العمومية.

كل هذا لا ينفي وجود قواعد متعلقة بالمحاسبة العمومية ، مثل المادة 3/4 التي توجب رقابة وصائية في مفهومها المرتبط بالقانون الإداري (1) حيث و في تدرج هرمي تصاعدي نجد الآمر بالصرف الثانوي الذي يجب عليه تقديم دوريات ببيانات خاصة بالعمليات التي قام بها باسم الوزير الذي فوضه اعتماداتها و الذي بدوره يبلغها بالإضافة إلى دوريات بيانات عملياته كأمر بالصرف رئيسي إلى وزير المالية و التخطيط الذي يجمعها و يعرضها بصفة دورية على الحكومة مبينا لها في كل باب :

- مبلغ اعتمادات الميزانية المفتوحة بموجب قانون المالية.
- مبلغ الالتزامات بالنفقات.
- مبلغ أوامر الصرف و الحوالات.
- الأرصدة المطابقة.

---

(1) ناصر لباد، الوجيز في القانون الإداري، لباد، الطبعة الثانية، 2007، ص 132.

إذن هي رقابة وصائية بمفهومها الإداري ولا تمت بصلة للرقابة على تنفيذ الميزانية ، و هذا من عدة أوجه: الجهاز الذي يقوم بالرقابة بصفة سيادية على أعمال الحكومة هو البرلمان (1) عن طريق وثيقة شاملة بصفة دورية (سنوية) و هي بالأصل كلها مبادئ أساسية للمحاسبة العمومية.

يمكن تفسير هذا الوضع بالنظام السياسي القائم آنذاك عن طريق " التصحيح الثوري" القائم سنة 1965 الذي توقف على إثره العمل بدستور 1963(2).

اصطدم أمر 65-320 بتبني سياسة اقتصادية جديدة للحكومة و المتمثلة في المخططات الاقتصادية التي ستتجاوز أحكام هذا الأمر ذات التوجه الليبرالي.

عرفت السنوات إبتداءا من سنة 1967 عدة اختلالات و تذبذبات مست عدة مبادئ أساسية في المالية العمومية و بالأخص مبدأ الوحدة و مبدأ السنوية ....

و على سبيـــــــــل المثـــــال تخطى قانـــــــــون المـــــــــالية لسنة 1967 السنوات التي تليه، هذا من جهة، و من جهة أخر ى، يوضح الأستاذ زبير (ب) (3) الاتجاه نحو الفصل النهائي بين ميزانية التسيير و ميزانية التجهيز ، هذه الأخيرة التي ستنصهر في المخطط و تطبق بشأنها قواعد محـــــاسبة خاصة، فيما يقتصر تطبيـــــق قواعد المحاسبة العمومية فقط بالنسبة لميزانية التسيـــــــــر و هو ما يتضح جليا بنص المادة 11 من أمر 67-83(4) المعدل و المتمم لأمر 66-368 المتضمن قانون المالية لسنة 1967 التي ترخص لوزير المالية و التخطيط بأن يجري بموجب مقرر تقييدات جديدة للإذن بالبرامج في نطاق مخطط الثلاث سنوات الذي سيصادق عليه فيما بعد.

---

(1) و الذي لم يكن موجودا أساسا في هذه الفترة.

(2) مولود ديدان، مباحث في القانون الدستوري و النظم السياسية، دار بلقيس، طبعة 2009، ص 349.

(3) M.T.Bouara, Les finances publiques, op.cit, p213 et suiv.

(4) ج.ر.ج.ج.د.ش، السنة الرابعة ـ عدد 47، الجمعة 1 ربيع الأول 1387 هـ الموافق لـ 6 جوان 1975 م، ص 634.

ظلت المحاسبة العمومية خلال هذه الفترة تفتقر لنص أساسي ينظمها ، أدى هذا كما أسلفنا إلى تبني نصوص مبعثرة ، ارتبط أغلبها بالنصوص الاستعمارية التي جاء أمر 73-29[1] ليعلن القطيعة معها عن طريق إلغاء أحكام القانون 62-157 الرامي إلى تمديد – حتى إشعار آخر– لمفعول التشريع النافذ إلى غاية 31 ديسمبر 1962.

حيث جـــــاء في معرض الأسبـــاب أن السلطة الثورية التي مهدت السبيـــــل للانتفاضة الوطنية، و لرد الشرعية الثورية إلى نصابها ، قد جعلت من اختياراتنا الاشتراكية التي تهدف على الخصوص إلى إقرار عهد تسوده العدالة الاجتماعية بين جميع المواطنين الجزائريين أمرا محتوما.

و نظرا إلى أن الاستمرارية في تطبيق تشريع مفروض على بلدنا يتنافي مع الاختيار الاشتراكي، و بما أن هذا التشريع يحمل أيضا العلامة الثابتة من الإيحاء و الروح الاستعماريين و كذا الميز العنصري و الاجتماعي.

ونظرا إلى أن استمرار العمل بهذا القانون لم يزل يقف حجر عثرة في سبيل السير الحسن و السريع إلى تشييد مجتمع اشتراكي.

و نظرا إلى أصول الحكم الثوري و الأجزاء الثلاثة من الثورة: (الثورة الزراعية، الثورة الصناعية، الثورة الثقافية و الاجتماعية).

كل هذا جعل إلغاء أحكام قانون 62-157 ضرورة مطلقة، و واجبا حتميا و مقدسا للسلطة الثورية التي عمدت إلى الثورة الاشتراكية للشعب و من أجل الشعب [2].

---

(1) ج.ر.ج.ج.د.ش، عدد 62، 5 جمادى الثانية 1393 هـ الموافق لـ 5 جويلية 1973 م.

(2) وردت هذه الأسباب في التأشيرات الخاصة بأمر 73-29.

جاء الأمر بشكل مقتضب في أربعة مواد ألغت الأول ى أحكام قانون 62–157 و بالتبعية ألغت المادة الثانية جميع النصوص السابقة لتاريخ 3 جويلية 1962 فيما أحالت المادة 3 على التعليمات الرئاسية !؟ كيفيات تطبيق هذا النص. فيما حددت المادة الرابعة تاريخ دخول هذا الأمر حيز التطبيق ابتداءا من 5 جويلية 1975.

يضع هذا النص المسائل المتعلقة بالمحاسبة العمومية في مصير مجهول ، يعقد من وضعيتها التي كانت في الأصل معقدة، على الأقل بالنسبة للفترة من 1975 إلى غاية السنة 1980، فالنصوص القليلة المتعلقة بالمحاسبة العمومية ستلغ ى لارتباط اغلبها بالتشريع السابق في مفهوم المشرع الجزائري، ربما ستخف هذه المعضلة بمناسبة الدستور 1976 والنصوص المتعلقة بالمراقبة المرتبطة به.

المطلب الثاني : الإتجاه نحو دسترة قواعد المحاسبة العمومية :

بعدما تبنت الجزائر خيار القطيعة مع النصوص الاستعمارية بصفة عامة عن طريق أمر 73-29 الذي ألغى أحكام قانون 62-157 بصفة صريحة، أصبح لزاما الدخول في مرحلة جديدة هي مرحلة التشريع الوطني ، و بالخصوص في ميدان المالية العمومية التي هي بالأساس تكون أول ما تكون مكرسة بنصوص أساسية [(1)] تعزز دورها في تحديد صلاحيات السلطات الدستورية في الدولة، حيث ستكون أول مناسبة لذالك هي دستور 1976 (الفرع الأول) الذي سيعطي أهمية بالغة للمالية العمومية ، و بالأخص وظيفة الرقابة عن طريق هيئات مكلفة بذلك (الفرع الثاني) قبيل صدور أول نص "شبه دستوري " منظم للمالية العمومية (الفرع الثالث) .

الفرع الأول: الإطار الدستوري:

على عكس دستور 1963 الذي لم يولي أهمية لميدان المالية العمومية إلا ما تعلق منها برقابة المجلس الوطني على أعمال الحكومة بصفة عامة (المادة 28) عن طريق الاستماع للوزراء عن طريق الأسئلة الكتابية و الشفوية (المادة 38).

جاء دستور 1976 في فترة شبه هيمنة للحزب الواحد و النظام الاشتراكي كمنهج، حيث صادقت الندوة الوطنية لإطارات الحزب و الدولة على مشروع الدستور في 6 نوفمبر 1976 و الذي عرض على الاستفتاء الشعبي و الموافقة عليه بتاريخ 19 نوفمبر 1976[(2)] ليصدر بموجب الأمر 76-97 [(3)].

---

(1) L.Tallineau, L’autorisation financière, cours polycopie, Institut de droit d’Alger, p 1978.

(2) مولود ديدان، مباحث في القانون الدستوري و النظم السياسية مرجع سابق، ص 349.

(3) أمر 76-97 مؤرخ في 30 ذي القعدة 1396 الموافق لـ 22 نوفمبر1976.

هذه الظروف لم تمنع تخصيص فصل خاص بوظيفة الرقابة ، هو الفصل الخامس تحت عنوان وظيفة الرقابة التي تستهدف حسب المادة 184 ضمان السير الحسن لأجهزة الدولة في نطاق احترام الميثاق الوطني و الدستور و قوانين البلاد، عن طريق التحري في الظروف التي يتم فيها استخدام و تسيير الوسائل البشرية و المادية من طرف الأجهزة الإدارية و الاقتصادية للدولة، بالإضافة إلى التحقق من التطابق بين أعمال الإدارة و التشريع و أوامر الدولة . هذا بصفة عامة للرقابة ، أما بالنسبة للرقابة على مالية الدولة فتفرض المادة 187 على الحكومة تقديم عرض حول استعمال الاعتمادات المالية التي أقرها لها المجلس الشعبي الوطني بالنسبة للسنة المالية المعينة.

و في الأخير أسست المادة 190 ميلاد هيئة رقابية على استخدام الأموال العمومية ، و هي مجلس المحاسبة الذي ولد ليتولى نصف الصلاحيات المنوطة به، حيث كلف فقط بالمراقبة اللاحقة على جميع النفقات العمومية – دون الإيرادات- للدولة و الحزب و المجموعات المحلية و الجهوية و المؤسسات الاشتراكية بجميع أنواعها و يرفع تقريرا سنويا بذلك لرئيس الجمهورية[1].

هذا القصور سيتلافاه قانون 80-01[2] و لو بصفة جزئية حيث ستصبح المراقبة مطلقة سواء كانت سابقة أو لاحقة، و على مالية الدولة إجمالا بنفقاتها و إراداتها.

ستصدر تطبيقا لأحكام دستور 1976 ابتداء من سنة 1980 أولى النصوص القانونية المتعلقة بوظيفة المراقبة من طرف المجلس الشعبي الوطني و الأجهزة الأخرى المختصة.

---

(1) تثير هذه المسألة الطبيعة القانونية لهذا المجلس و التي يمكن استنتاجها من منطوق المادة بأنه هيئة استشارية لدى رئيس الجمهورية.

(2) قانون 80 -01 مؤرخ في 24 صفر 1400 موافق لـ 12 جانفي 1980 يتضمن التعديل الدستوري.

الفرع الثاني: ميلاد هيئات الرقابة:

لقد مرت الجزائر في مجال الرقابة –قبل الاستقلال و إلى غاية صدور أولى النصوص المنظمة لها– بعدة مراحل، فكانت قبل الاستقلال تخضع لثلاثة أنواع من الرقابة، الرقابة السياسية من طرف البرلمان و الرقابة القضائية من طرف مجلس المحاسبة و الرقابة الإدارية عن طريق المفتشية العامة للمالية، فهل استمرت هذه الرقابة بعد الاستقلال؟

بعد الاستقلال و إلى غاية سنة 1980 لم توجد سوى الرقابة الإدارية المطبقة من طرف المفتشية العامة للمالية [(1)] المنبثقة أساسا من أحكام أمر 65–320 و النصوص التنظيمية المتعلقة بوزارة المالية، هذا دون إغفال الدور الذي لعبه نواب البرلمان بمناسبة مناقشاتهم لقوانين المالية و قوانين ضبط الميزانية، بالإضافة إلى رقابة المراقب المالي على النفقات الملتزم بها في مرسوم 64–57[(2)].

هذه المسألة واضحة و تم التطرق إليها، غير أن السؤال المطـــــــروح بالنسبة للفترة بعد تبنـــــــي أمر 73–29 الذي أعلن القطيعة مع النصـــــــــــوص السارية المفعول بموجب قانون 62–157 (إذا سلمنا بفكرة مواصلة العمل بالتشريع المالي الاستعماري).

يطرح تبني النصوص المتعلقة بالرقابة في هذه الفترة إشكالية مزدوجة، من جهة تطبيق أحكام أمر 73–29 إبتداءا من 5 جويلية 1975، و من جهة أخرى غياب أية نصوص متعلقة بالنظام المالي والمحاسبي تؤطر هذه العملية، هذا سيؤدي إلى صعوبة تقييم دور الرقابة و محدوديتها في ظل غياب هذه القوانين الأساسية[(3)] .

---

(1) B.Yanat, Finances publique, Les cahier de la formation administrative, Ministère de l'intérieur, La direction générale de la fonction publique, Janvier 1970.p 61 et suiv.

(2) انظر تحليلات سابقة في الباب المتعلق بالمرحلة بعد الاستقلال.

(3) S.Ghaouti et A.Yanat, Le contrôle parlementaire des finances publiques en ALGERIE, communication présentée au colloque maghrébin organisée à Tunis du 28 au 30/02/1982 parle C.M.E.R.A.

إذن صدرت القوانين المتعلقة بالرقابة، في ظل هذه الظروف، عن طريق تطبيق مباشر لأحكام دستور 1976، لاسيما الفصل الخامس المتعلق بوظيفة المراقبة، حيث يمكن تفسير ذلك بالرغبة في تبني نصوص تضمن تسييرا شفافا و عقلانيا للأموال العمومية، باعتبار أن الرقابة شرط من شروط تحقيق المجتمع الاشتراكي، و هي الوسيلة التي تكفل تسييرا منظما و واضحا و معقولا للبلاد، و تسعى لتفادي النقائص و التقصير و الانحراف[(1)]، حيث تظهر في مفهوم موحد وفق أحكام الدستور، و إن تعددت آلياتها فما هي إلا طريقة تقنية لتوزيع المهام قصد تحقيق الفعالية في شرعية تسيير الشؤون العامة[(2)]، في حين يرى الأستاذ محمد الطاهر بوعارة أن تبني هذه النصوص كان الهدف منه إضفاء نوع من المشروعية على النظام القائم بعد سنة 1965 في محاولة لتحقيق تسيير شفاف و عقلاني للأموال العمومية[(3)].

أيا كانت الخلفيات التي تبنى بموجبها المؤسس الدستوري و المشرع الجزائري، صدرت القوانين المتعلقة بالرقابة في ظل تجربة جزائرية مزجت بين مبادئ الليبرالية المتعلقة باحترام الرخصة الميزانية و الرقابة على تنفيذها في ظل توجه اشتراكي [(4)] مقرر بموجب أسمى النصوص و هي الدستور و الميثاق الوطني كمصدرين أساسيين لفكرة الرقابة على الأموال العمومية[(5)] .

---

(1) الميثاق الوطني لسنة 1986 .

(2) عمر الزاهي، آليات مراقبة المؤسسات العمومية و مجلس المحاسبة، مجلة، ص 628 و ما يليها.

(3) M.T. Bouara, Les finances publiques, op.cit, p 300 et suiv.

(4) M. Brahimi, Le contrôle exercé par l’assemblée populaire nationale, R.A.S.J.E.P, Volume XXI -N°2- juin 1984, P 365.

(يرى الأستاذ أن مهمة المراقبة في النظام الاشتراكي منبثقة من مشاركة المواطنين في تسيير شؤون البلاد، أما في النظام البرلماني فهي حتمية تنجر عن مبدأ الرخصة الميزانية و رقابة مدى احترامها من طرف الحكومة ، و في كلا النظامين لم يكن تبني وظيفة الرقابة إلا في إطار بناء مؤسسات الدولة).

(5) S.Ghaouti et A.Yanat, Le contrôle parlementaire des finances publiques en ALGERIE, op.cit, p5.

تسمح الأشغال التحضيرية لنصوص الراقبة [1] إبراز ارتباطها بمفهوم تسلسلي [2] من الأعم إلى الأخص في قمة الهرم نجد الرقابة السياسية المنوطة بالمجلس الشعبي الوطني، الرقابة القضائية و الإدارية لمجلس المحاسبة بصفة مطلقة على المسائل المتعلقة بالمجال المالي بالإضافة إلى الرقابة الإدارية المنوطة بالمفتشية العامة المالية.

أ-رقابة المجلس الشعبي الوطني:

نظم قانون80-04 رقابة المجلس الشعبي الوطني في 42 مادة مقسمة على ثلاثة فصول:

الفصل الأول: موضوع مراقبة المجلس الشعبي الوطني و نطاق تطبيقها.

الفصل الثاني: كيفيات ممارسة مراقبة المجلس الشعبي الوطني بواسطة لجان التحقيق و المراقبة.

الفصل الثالث: نتائج أعمال لجان المراقبة و التحقيق.

من الناحية الموضوعية تثير مسألة الرقابة الممارسة من قبل المجلس الوطني في المسائل المتعلقة بالجانب المالي مسألتين مختلفتين، الأولى متعلقة بمناقشة و المصادقة على قوانين المالية و في هذا الصدد تبرز هيمنة السلطة التنفيذية بصفة عامة و بالنسبة لقوانين المالية بصفة خاصة[3].

---

(1) صدرت النصوص المتعلقة بالرقابة في عدد واحد من الجريدة الرسمية، عدد 10 مؤرخ في 17 ربيع الثاني 1400 موافق لـ 4 مارس 1980:
- قانون 80-04 يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف المجلس الشعبي الوطني.
- قانون 80-05 يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة.
- مرسوم 80-53 يتضمن أحداث مفتشية عامة للمالية .

(2) عمر الزاهي، آليات مراقبة المؤسسات العمومية و مجلس المحاسبة، مرجع سابق، ص 628.

(3) M.Brahimi, Le contrôle exercé par l’assemblée populaire nationale, op.cit, p 369.

و من جهة أخرى بالنسبة لقوانين ضبط الميزانية، فبالرجوع إلى نص المادة 187 من دستور 1976، تقدم الحكومة في نهاية كل سنة مالية، إلى المجلس الشعبي الوطني عرضا حول استعمال الاعتمادات المالية التي أقرها بالنسبة للسنة المالية المعنية، تختتم السنة المالية، على مستوى المجلس الشعبي الوطني بالتصويت على قانون يتحدد بمقتضاه ضبط ميزانية السنة المالية المنصرمة. لم يحدد المؤسس ولا المشرع بعده بمناسبة قانون 80-04 شروط وكيفيات و تاريخ عرض قانون ضبط الميزانية [1]، يمكن قانون ضبط الميزانية البرلمان من الإطلاع في نهاية كل سنة عن الاستعمالات الفعلية للإعتمادات المالية المرخصة بموجب قوانين المالية للسنة و هي تمثل إحدى المناسبات المحدودة التي يقوم بموجبها البرلمان بالحكم على سياسة الحكومة[2].

في هذا الشأن المادة 187 بالرغم من عدم تفصيلها الدقيق لمسألة قانون ضبط الميزانية [3] يمكن استنتاج أهم النقاط المتعلقة بضبط الميزانية من نصها.

تحدد المادة مجال قانون ضبط الميزانية، حيث تقصره فقط في تقديم عرض حول الإعتمادات المالية التي أقرها المجلس الشعبي الوطني بمناسبة قانون المالية للسنة المنصرمة، فهي تقتصر على النفقات دون الإيرادات التي هي الأخرى في الأصل خاضعة لرقابة البرلمان[4].

---

(1) M.T.Bouara, Les finances publiques,op.cit, p 299.

(2) M. Bouvier- M.C.Esclassan- J.P. Lassale, Finances publiques, 8éme édition, L.G.D.J, p 464 et suive.

(3) هذا راجع بالأساس إلى أن النصوص الدستورية تضع فقط المبادئ فاسحة المجال للقوانين و التنظيم لتفصيلات الأخرى.

(4) «…elle (loi de règlement) a certes toujours comme objet d'arrêter le montant définitif des recettes et des dépenses du budget de l'année ainsi que le résultat budgétaire… », idem.p 465.

من جهة أخرى بالنسبة لتاريخ عرض قانون ضبط الميزانية [1] وفي ظل غياب قانون يحدده[2] تترك المادة 187 المجال مفتوحا للحكومة لتقديم مشروع قانون ضبط الميزانية و تحدده فقط بنهاية كل سنة مالية التي تختتم بتصويت على قانون ضبط الميزانية.

غير أنه بمفهوم المخالفة هناك آجال مفروضة على البرلمان من أجل المصادقة على قانون المالية للسنة [3]، القراءة الحرفية للمادة 187 تجرنا إلى فكرة أن عرض قانون ضبط الميزانية للسنة المنصرمة و عرض قانون المالية للسنة يكونان متلازمين أي يعرضان على البرلمان في وقت واحد شرط أن يصوت على قانون ضبط الميزانية ثم قانون المالية.

ب- الرقابة القضائية والإدارية لمجلس المحاسبة:

تناط مهمة الرقابة المالية بمجلس المحاسبة، المكرس عن طريق قانون رقم 80-05 الذي يهيمن على رقابة الأجهزة الرقابية الأخرى (المجلس الشعبي الوطني و المفتشية العامة للمالية) بما له من صلاحيات متابعتها و تنسيق عملها[4] .

أثارت الأعمال التحضيرية لمشروع قانون 80-05 إشكالية هوية الهيئة التي سيخضع المجلس لسلطتها، لتستقر المادة 3 على وضعه تحت السلطة العليا لرئيس الجمهورية بصفته (أي مجلس المحاسبة) مستشارا ماليا له.

---

(1) « … le projet de loi de règlement du budget doit être déposé chaque année avant le 1er juin… », idem.p 465.

(2) M.T.Bouara, Les finances publiques, Op.cit, p299.

(3) S.Ghaouti et A.Yanat, Le contrôle parlementaire des finances publiques en ALGERIE, op.cit, p 27.

(4) عمر الزاهي، آليات مراقبة المؤسسات العمومية و مجلس المحاسبة، مرجع سابق، ص 609.

يقوم مجلس المحاسبة بوظيفة المراقبة بصلاحيات قضائية و إدارية [1]، على مالية الدولة و الحزب و المؤسسات المنتخبة و المجموعات المحلية و المؤسسات الاشتراكية بجميع أنواعها. بالإضافة إلى اختصاصه كمستشار لرئيس الجمهورية يقدم له تقريرا سنويا (المادة 190 من دستور 1976) و كذلك عن طريق التقارير التقييمية للمشاريع التمهيدية لقوانين ضبط الميزانية و طلبات إعادة الهيكلة المالية للمؤسسات الاشتراكية التي يرسلها للمجلس الشعبي الوطني.

ج- الرقابة الإدارية للمفتشية العامة للمالية:

أوكلت المادة 2 من مرسوم 80-53 مهمة الرقابة على التسيير المالي و المحاسبي للمفتشية العامة للمالية، التي تخضع مباشرة لسلطة وزير المالية، و هي تشمل مصالح الدولة و الجماعات العمومية اللامركزية بالإضافة إلى المؤسسات الاشتراكية، صناديق الضمان الاجتماعي و حتى الأشخاص المعنوية التي تحصل على مساعدة مالية من الدولة.

تسهر المفتشية العامة للمالية من ناحية أخرى، على احترام مبدأ الشرعية خاصة في الميدان المالي و المحاسبي، صحة المحاسبة و سلامتها و انتظامها، احترام الرخصة الميزانية و حسن استعمال و تسيير الوسائل الموضوعة تحت تصرف هيئات الجهاز المالي للدولة.

---

(1) نفس المرجع، ص 30: - الاختصاصات الإدارية للمجلس: - التقييم، - النصيحة.

- الاختصاصات القضائية للمجلس: - تصفية الحسابات، -العمل، -الطعن.

الفرع الثالث: قانون 84-17:

أخيرا تبنى المشرع الجزائري قانون 84-17 المنظم لقوانين المالية في ظل النظام القانوني لدستور 1976 و الميثاق الوطني لنفس السنة، جاءت أولى الإشارات لهذا النوع من النصوص القانونية بمناسبة مناقشة و مصادقة النواب على أمر 65-320 المتضمن قانون المالية لسنة 1966[1] ، حيث أشارت المادة 6 مكرر 6 منه إلى صدور – مستقبلا– القانون التنظيمي الذي يحدد طريقة تقديم قوانين المالية، هذه المادة ألغيت بمناسبة المصادقة على قانون المالية لسنة 1983[2] عن طريق المادة 24 و عوضتها المادة 17 التي استشرفت تبني نص تشريعي هذه المرة يحدد كيفية تقديم قوانين المالية.

من جانب آخر و بمناسبة عقد المؤتمر الاستثنائي لجبهة التحرير الوطني سنة 1980 الذي طرح هو الآخر فكرة تبني مشروع تنظيم مالي و إصلاح شامل على المستوى الاقتصادي و المالي، و بالتالي طرح فكرة مشروع قانون إطار منظم لقوانين المالية[3].

انصرفت كل هذه المقدمات إلى تبني قانون منظم لقوانين المالية و أغفلت جانبها المتعلق بتنفيذ الميزانية الذي انصرف كما رأينا في النظام القانون الفرنسي إلى مجال النظام العام للمحاسبة العمومية.

لم ترقى اهتمـــــــــــــامـــات النواب آنذاك إلى هذا التصور بالرغم من أهميته، فهل أغفلهـــــــــــــــــــا كذلك قانون 84-17 ؟

---

(1) M.T.Bouara, Les finances publiques, op.cité, p310 et suiv.

(1) قانون 82-84 المؤرخ في 14 ربيع الأول 1403 موافق لـ 30 ديسمبر 1982 يتضمن قانون المالية لسنة 1982 ج.ر.ج.ج.د.ش،عدد 57 صادر بتاريخ 30 ديسمبر 1982.

(2) Y.Denideni, La génese de la loi organique du 17 juillet 1987, R.A.S.J.E.P, ISS N°0035-0699, volume XXVII N° 2-1999, p 7 et suiv.

من الناحية الشكلية:

أول ما يثار من الناحية الشكلية هو مصادر هذا القانون و طبيعته القانونية، فمن حيث المصادر تبني هذا القانون كان في ظل دستور 1976 و ميثاق نفس السنة، في ظل نظام اقتصادي تدخلي للدولة عن طريق سياسة المخططات الوطنية، و في نفس الوقت هو استلهام لنظام تقني قانوني ليبرالي متمثل في القانون العضوي المنظم لقوانين المالية الفرنسي المكرس في المادة 46 من الدستور الفرنسي لسنة 1958 .

و من جهة أخرى هو وليد تجربة برلمانية بمناسبة مناقشة نواب البرلمان لقوانين المالية، طالبوا بمقتضاها بقانون منظم لقوانين المالية يضع حدا للممارسات التشريعية و التنظيمية المتفرقة التي عرفتها قوانين المالية منذ الاستقلال[1].

هذا يؤدي إلى التساؤل عن طبيعة هذا النص الذي ينظم قوانين المالية، فبالنسبة للنواب كان المطلب تبني قانون على شاكلة القانون العضوي الفرنسي المنظم لقوانين المالية [2]، في هذا الإطار و عند الانتهاء من المناقشة و التصويت على قانون 84-17 طرح السؤال على السيد رابح بطاط –رئيس المجلس الشعبي الوطني آنذاك– عن الطبيعة القانونية للنص المذكور، فأجاب قائلا أن هذا النص هو بمثابة " قانون إطار" وليس قانون عضوي لعدم وجوده كمعيار في دستور 1976 بالإضافة إلى عدم وجود مجلس دستوري في تلك الفترة باعتبار أن تبني قانون عضوي يكون وفق إجراءات مشددة على تلك المطلوبة بالنسبة للقوانين العادية[3] :

---

(1) دنيدني يحي، المالية العمومية، دار الخلدونية ، الإيداع القانوني 3462 / 2010، ص 48.

(2) يطرح الإشكال في أن القانون العضوي المنظم لقوانين المالية الفرنسي يجد أساسه في المادة 46 من الدستور الفرنسي لسنة 1958، بينما لم ينص الدستور الجزائري لسنة 1976 على هذا المعيار القانوني.

(3) نفس المرجع، ص48.

من جهة أخرى، يتكون النص شكلا من 81 مادة مقسمة على سبعة أبواب:

الباب الأول: أحكام عامة

الباب الثاني: الميزانية العامة للدولة مقسمة على ثلاثة فصول:

- الفصل الأول: عموميات.
- الفصل الثاني: الموارد.
- الفصل الثالث: النفقات.

الباب الثالث:الميزانيات الأخرى مقسمة على فصلين:

- الفصل الأول: الميزانيات الملحقة.
- الفصل الثاني: المجموعات و المؤسسات العمومية.

الباب الرابع: عمليات الخزينة مقسمة إلى فصلين:

- الفصل الأول: الحسابات الخاصة للخزينة.
- الفصل الثاني: عمليات الخزينة.

الباب الخامس:تحضير قوانين المالية و التصويت عليها و تنفيذها

- الفصل الأول: التحضير
- الفصل الثاني: التصويت
- الفصل الثالث: التنفيذ

الباب السادس:قانون ضبط الميزانية.

الباب السابع: أحكام مختلفة.

من الناحية الموضوعية، و في معرض الأسباب (... من أجل إنشاء مجموعة نصوص قانونية متجانسة تشمل كافة العمليات المالية الخاصة بالهيئات العمومية من تاريخ إقرار الميزانية و إلى غاية أبسط دفع نفقة يقوم بها المحاسب العمومي المختص...). إذن فهذا النص ينظم كل الجوانب المتعلقة بالمالية العمومية بصفة عامة من تحضير الميزانية إلى غاية أبسط تنفيذ لأحكامها.

تحدد المادة الأولى قوانين المالية [1] التي تحدد طبيعة الموارد و الأعباء للدولة و مبلغها و تخصيصها في إطار التوازنات العامة المسطرة في مخططات التنمية الاقتصادية و الاجتماعية المتعددة السنوات و السنوية كذلك.

بالنسبة لقواعد المحاسبة العمومية مبدئيا خصص لها الفصل الثالث المتعلق بالتنفيذ ضمن الباب الخامس، بالإضافة إلى الفصل السادس المتعلق بقانون ضبط الميزانية. جاء الفصل المتعلق بالتنفيذ مقتضبا ومفرغا لكثرة إحالاته على التنظيم، أما بالنسبة لقانون ضبط الميزانية فعرفته المادة 5 بأنه يشكل الوثيقة التي يثبت بمقتضاها تنفيذ قانون المالية للسنة و عند الاقتضاء قانون المالية التكميلي و المعدل الخاصة بكل سنة، تتجاوز هذه المادة أحكام المادة 187 من دستور 1976 التي تقتصر على تقديم عرض حول استعمال الاعتمادات المالية فقط.

أحالت المادة 76 تحديد شروط تقديم مشروع قانون ضبط الميزانية على الأحكام القانونية السارية على ممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة[2] مرفوقة بـــ:

- تقرير تفسيري يبرر شروط تنفيذ الميزانية العامة.
- جدول تنفيذ الاعتمادات المصوت عليها.

---

(1) برطال حمزة، قانون المالية التكميلي في القانون الجزائري، مرجع سابق، ص 73، صيغة " قوانين المالية" بالجمع تدل على النوع و ليس الكم، أي وجود أصناف لقوانين المالية حددتها المادة الثانية على سبيل الحصر: قانون المالية، قانون المالية التكميلي أو المعدل قانون تسوية (ضبط) الميزانية.

(2) يتعلق الأمر بالمادة 8 من قانون 80-05، حيث تخضع المشاريع التمهيدية لقوانين ضبط الميزانية... لتقييم مجلس المحاسبة، و يرسل التقارير المعدة بشأنها، مع مشاريع القوانين.

ويشمل إقرار قانون ضبط الميزانية حسب المادة 77، الفائض أو العجز الناتج عن الفرق الواضح بين إيرادات و نفقات الميزانية العامة للدولة و النتائج المثبتة في تنفيذ الحسابات الخاصة للخزينة و نتائج تسيير عمليات الخزينة، و بالتالي هي تشمل تنفيذ جميع العمليات المالية للميزانية العامة للدولة.

أغفل هذا الفصل الفترة الزمنية لعرض قانون ضبط الميزانية على البرلمان و بالتالي اقر الآجال الغامضة في المادة 187 من دستور 1976.

من جانب آخر تضمن القانون عدة مواد متعلقة بتطبيق و نقل الاعتمادات.

يشير الفصل الثاني المتعلق بعمليات الخزينة لا سيما المادتين 63 و 65 إلى تنظيم خاص بالمحاسبة العمومية المادة 63 " تنفيذ عمليات إيداع الأموال من الخزينة العامة طبقا للأحكام المطبقة على كل عملية من هذه العمليات في مجال التنظيم الخاص بالمحاسبة العمومية "

المادة 65 "يحدد التنظيم الخاص بالمحاسبة العمومية شروط فتح و تسيير الحسابات..."

تثير هذه المسألة ملاحظتين الأولى تتعلق بتصور النظام العام للمحاسبة العمومية على أنه مجرد قواعد تقنية و هو ما تمت الإشارة إليه سابقا وفق رأي الأستاذ بوسماح محمد الأمين[(1)]. الملاحظة الثانية هي مرة أخرى الإشارة إلى نصوص قانونية غير موجودة و بالتالي هي وجهة نظر في تبني نظام عام للمحاسبة العمومية.

في هذه الفترة ستلقي الأزمة الاقتصادية التي عرفتها الجزائر بظلالها على النظام السياسي و القانوني، ستؤدي بداية من سنة 1988 إلى تبني نهج اقتصادي جديد بعدما تخلت عن النهج الاشتراكي.

---

(1) M.T.Bouara, Les finances publiques, op.cit, p 4.

سيلقي هذا الوضع بظلاله بالنتيجة على النظام المالي و المحاسبي ، فابتـــــــــــداء من قانـــــــــــــــــون 88-01 و الخاص بتوجيه المؤسسات العمومية و الاقتصادية حيث أخرجت المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي من نطاق المحاسبة العمومية بنص المادة 19 " يمسك التسيير المالي و المحاسبين للمؤسسة العمومية اقتصادية بالطريقة التجارية من طرف محاسب معين بمعرفة المدير العام للمؤسسة العمومية الاقتصادية و تحت مسؤولية خاصة " حيث يفهم من نص المادة أن محاسب المؤسسات العمومية الاقتصادية لم يصبح محاسبا عموميا بمفهوم مرسوم 65-259 [1] المتعلق بالتزامات المحاسبين العموميين و مسؤولياتهم.

هذه الظروف أدت إلى التوجه نحو توجه جديد سيكون أساسه الدستور الصادر سنة 1989.

---

(3) حسين صغير، دروس في المالية و المحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص 149.

الفصل الثاني: نحو تقنين قواعد المحاسبة العمومية :

حتى تاريخ 24 محرم عام 1411هـ الموافق لـ 15 غشت سنة 1990، لم يكن للجزائر- في منظومتها القانونية عامة و بالأخص في شقها المالي- نص قانوني يمثل الإطار العام المنظم لقواعد محاسبتها العمومية و الجامع لمختلف مبادئها [1]، إلا بعض الشتات من النصوص القانونية ، من معايير قانونية مختلفة، ينظم كل واحد منها جزءا مختلفا من هذا الفرع الهام من فروع القانون.

و بالموازاة مع التحولات الإيديولوجية التي عرفتها البلاد في غضون هذه الفترة، و بالأخص الاقتصادية منها، وفق ما تبناه دستور 1989 من خيارات جديدة، استلزمت تحيين المنظومة القانونية ككل، و نظرا لطبيعة التغيير التي كانت بالأساس نتيجة لعوامل اقتصادية أكثر من أي شيء أخر. و في خضم ذلك كله، سيتبنى أصحاب القرار أول نص قانوني شامل لقواعد المحاسبة العمومية و مبادئها (المبحث الأول) . و لطبيعة نصه المقتضبة سيتطلب عدة إحالات على التنظيم من جهة ، كما سيتطلب تحيين نصوص الرقابة المالية و تفعيل هيئاتها من جهة أخرى (المبحث الثاني).

---

(1) محمد مسعي، المحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص11.

المبحث الأول: صدور قانون المحاسبة العمومية:

يمثل صدور قانون 90-21 المؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق لـــ 15 غشت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية [1] مرحلة جديدة في هذا المجال، إذ يعتبر أول تقنين لقواعد المحاسبة العمومية و مبادئها على الأقل منذ الاستقلال.

و هو يتطلب دراسة خاصة، تبتدئ بتحليل [2] لشكلياته لمعرفة تفاصيل نشأته (المطلب الأول) و من ثمة الغوص في محتواه لمعرفة مجال تطبيقه و تحديد قواعده و مبادئه (المطلب الثاني).

---

(1) ج.ر.ج.ج.د.ش، عدد 35، 24 محرم 1411 ه الموافق لـــ 15 غشت سنة 1990.

(2)" التحليل يعني عند الفقهاء دراسة مفصلة لشيء ما"...فالتحليل يستهدف إذن الغوص في أعماق النص بغرض إدراك و فهم مضمونه و يتم ذلك بتفتيت هذا النص خارجيا (الشكل) و داخليا (المضمون) "، انظر مصطفي شريف، إرشادات منهجية في مادة القانون الإداري، العام الجامعي 2003-2004، جامعة الجزائر - كلية الحقوق- بن عكنون.

المطلب الأول: التحليل الشكلي لقانون 90-21:

مبدئيـــا تتطـــلب الدراســـة الشكليـــة التـعـريج أولا على أه ـــم ظـــروف نشـــأة هذا النص القان ـــــونـــي، و إبراز النصوص التأسيسية الممهدة لصدوره، و تحديد درجته المعيارية ، و تـمحيص النصوص الأخرى المرتبطة به و المطبقة لقواعده، و مبادئه، دونما إهمال لدراسة الشكل الخارجي للنص بحد ذاته.

عكفت الجزائر كغيرها من الدول حديثة الاستقلال ، على تبني النهج الاشتراكي كإيديولوجية في تسيير مختلف شؤ ونها، و مع أولى سنوات الثمانينيات، ظهرت بوادر أزمة اقتصادية ستمس الدول السائرة في فلك الاشتراكية، والتي لم تكن الجزائر بمنأى عنها، حيث عصفت بها رياح الأزمة خاصة بعد سنة 1986.

مما تطلب أولا البحث في حلول اقتصادية من اجل تجاوز الإختلالات المالية ، بسبب السقوط الحر لأسعار البترول، أدى ذلك إلى اللجوء إلى المؤسسات المالية الدولية من أجل الحصول على تحويلات، تسمح بتغطية جزء من احتياجات التمويل الخارجي[1].

هذه الإصلاحات الاقتصادية قابلتها من جهة أخرى ضرورة تبني منظومة قانونية جديدة تتماشى و النهج الاقتصادي الجديد الذي كرسه دستور1989 فيما بعد.

---

(1) بصديق محمد، النفقات العامة للجزائر في ظل الإصلاحات الاقتصادية، رسالة تدخل ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التحليل الاقتصادي، العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2008-2009.

غير أنه قبل ذلك تعلقت الإصلاحات بالمؤسسات العمومية الاقتصادية سنة 1988، والتي سبقتها إعادة هيكلة فاشلة باشرتها الجزائر ضمن المخطط الخماسي الأول (1980-1984) عن طريق مرسوم 80-240 الصادر في 80/10/14 المتعلق بإعادة هيكلة الشركات الوطنية، وبسبب فشل هذه السياسة و استمرار ضغط المديونية الخارجية ، و في هذا السياق تجسدت فكرة استقلالية المؤسسات العمومية الاقتصادية ، عن طريق قانون 88-01 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية[2] و هذه الإصلاحات أخرجت المؤسسات العمومية من دائرة المالية العمومية عن طريق تعديل المادتين 3 و 11 من قانون 84-17 عن طريق قانون 88-05 بما يتناسب مع هذا الطرح[3].

---

(1) ج.ر.ج.ج.د.ش، عدد 2 السنة الخامسة و العشرون، الأربعاء 23 جمادي الأولى عام 1408 هـ الموافق لـ 13 يناير 1988 م.

هذا بالاضافة إلى : - قانون 88-02 يتعلق بالتخطيط.

- قانون 88-03 يتعلق بصناديق المساهمة.
- قانون 88-04 يحدد القواعد الخاصة المطبقة علي المؤسسات الاقتصادية العمومية.
- قانون 88-05 يعدل و يتم قانون 86-17 متعلق بنظام البنوك و القرض.
- قانون 88-06 يعدل و يتم قانون 86-17 المتعلق بنظام البنوك و القرض.

(2) تحليل أوفى انظر : M.T. Bouara, Les finances publiques, Op.cité, p 390 et suiv

هذا بالنسبة لقوانين المالية للسنة، فماذا عن المحاسبة المطبقة على هذه المؤسسات ؟ نصت المادة 19 من قانون 88-01 على أن التسيير المالي و المحاسبي للمؤسسة العمومية الاقتصادية يكون تجاريا ، عن طريق محاسب يعينه المدير العام للمؤسسة العمومية تحت مسؤوليته، وبالتالي تحرير هذا المحاسب و كذا الأمر بالصرف من المسؤولية الملقاة على عواتقهم بموجب قانون 65-259 المتعلق بواجبات و مسؤوليات المحاسبين العموميين[1].

لم تكن هذه الإصلاحات -التي كانت في مجملها اقتصادية تهدف إلى منح المؤسسات العمومية الاقتصادية هامشا كبيرا من الحرية و المبادرة في التسيير، و استقلالية مالية تحررها من قيود الإجراءات المعقدة لقوانين المالية و المحاسبة العمومية – لتخفف من عبء الأزمة الاقتصادية، ما أسفر عن انفجار شعبي في أكتوبر 1988، سرع في وتيرة الإصلاحات إلى أعلى مستوياتها ، لتشمل هذه المرة أسمى رتبة في هرم تدرج القوانين بتبني دستور جديد بإيديولوجية مغايرة تتماشى و متطلبات الفترة الراهنة .

بتاريخ 23 فيفري 1989 تم الاستفتاء على الدستور و الموافقة عليه من طرف الشعب بأغلبية تفوق 73% من الأصوات المعبر عنها . و يشكل هذا الدستور بداية عهد جديد في الحياة السياسية، بتكريس نهاية هيمنة الحزب الواحد و إقرار التعددية السياسية و التخلي عن الفلسفة الاشتراكية.

لقد انتقل دستور 1989 نقلة نوعية نحو الأخذ بمبدأ فصل مرن بين السلطات في ظل نظام وسط بين النظام الرئاسي و البرلماني، كما كرس ازدواجية السلطة التنفيذية و توسيع صلاحيات المجلس الشعبي الوطني.

---

(1) حسين الصغير، دروس في المالية و المحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص 150.

يقول الأستـــــاذ عمر صدوق " تميزت هذه الفترة بالتعددية الحزبية و الديمقراطية الكلامية و الشفـــــافية النسبية و الأفـــــــاق المبهمة و المظلمة التي لا نعرف بعد منتهـــــاهـــــا، أمـــــا بخصـــــوص الدستـــــور فظلت حبرا على ورق، و هكذا و إن تعددت الأسب ـــــــــاب و المظ ـــــــــاهر، فالهدف واحد و المصيـــــــــر واحد إنه الاستح ـــــواذ على السلطة، و تعفن السياسة و اختلاس الثروة و الانحراف عن مقاصد الثورة، و تخريب مؤسســـــــــات الدولة، ثم التذرع بالوقـــــــوع في كمين الأزمة الاقتصادية " [1].

هذا بوجه عام، فما نصيب ميدان المالية و المحاسبة العمومية في ظل نظام التجديد ؟

بالنسبة لقوانين المالية لم يرق الدستور إلى وضع إطار قانوني ينظم قوانين المالية احتذاءا أو " أسوة " بالدستـــــور الفرنســـــي لسنة 1958 كما رأينـــــا ســـــابقا، كمـــــا يفعله في مختلف القوانيـــــن، و بالتالي لم يغير من نص المادة 115 التي جاءت مماثلة لشبيهتها المادة 151 من دستور 1976، و كذلك الحال بالنسبة لنص المادة 150 التي أعادت تقريبا صياغة المادة 197 من دستور 1976 و المتعلقة بقانون ضبط (تسوية) الميزانية[2].

بصفة خاصة بالنسبة لميدان المحاسبة العمومية عرفت المادة 160 المتعلقة بمجلس المحاسبة تعديلات - مقارنة بالمادة 190 من دستور 1976 - بما يتماشى و الإصلاحات السابق التطرق إليها و المتعلقة بالمؤسسات العمومية الاقتصادية ، و ذلك من عدة أوجه :

---

(1) مولود ديدان، مباحث في القانون الدستوري و النظم السياسية، مرجع سابق، ص 356.

(2) أكثر تفصيل للتعديلات أو الإصلاحات التي عرفها ميدان قوانين المالية للسنة انظر :

M.T. Bouara, Les finances publiques, op.cit, p 414 et suiv.

أولها بالنسبة لحزب جبهة التحرير الوطني الذي يصبح جبهة عمومية تصرف عليها الدولة، و بالتالي عدلت المسائل المتعلقة برقابة التسيير المالي للحزب ضمن اختصاصات كل من مجلس المحاسبة و المفتشية العامة للمالية(1) .

الوجه الثاني متعلق بإخراج أو " إفلات " المؤسسات العمومية أو المؤسسات الإشتراكية بمنطوق المادة 190 من دستور 1976 بالرغم من أن رأسمالها ملك لدولة و/أو الجماعات المحلية(2).

الوجه الثالث يتعلق بنوعية الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة و التي أصبحت فقط رقابة بعدية بعدما كانت رقابة مطلقة في ظل دستور 1976.

في ظل تبني الدستور الجديد الذي أعلن شبه قطيعة مع النظام السائد قبله، و لمسايرة هذه الفترة الجديدة في تاريخ الجزائر المستقلة، سوف تسن ترسانة من النصوص القانونية تواكب الدور الجديد الذي ستلعبه الدولة.

من بين أهم المجالات الواجب تنظيمها ، باعتبارها ضمانة مهمة في تدعيم النظام الليبرالي المكرس في دستور 1989، مجال تنفيذ العمليات المالية لميزانية الدولة و التي يحكمها في القانون المقارن النظام العام للمحاسبة العمومية، الذي يشمل تنفيذ العمليات المالية للدولة و الرقابة عليها.

و في هذا الإطار صدر قانون المحاسبة العمومية الأول في الجزائر ، و في أسم ى درجة معيارية في هرم تدرج القوانين في تلك الفترة و هو القانون.

هل يفسر ذلك باهتمام المشرع بتنظيم هذا المجال؟

(1) حسين الصغير، دروس في المالية و المحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص 149.

(2) المادة 5 من قانون 88-01 السابق الذكر.

الإجابة عن هذا التساؤل غامضة في ظل الظروف التي اعتمد فيها النص، و في ظل تعليق الأستاذ عمر صدوق، و السرعة التي اعتمدت فيها مختلف النصوص.

تبقى الإشارة إلى أن المحاسبة العمومية منظمة في القانون المقارن بموجب التنظيم و في الجزائر نظمت عن طريق القانون.

تنظم قواعد المحاسبة العمومية في بلد نشأتها و موطن تطورها عن طريق نظام عام [1]، و يفسر الأستاذ " J.Magnet " ذلك بأن غالبية قواعد المحاسبة العمومية تنظم العلاقات الداخلية في الإدارة ، و التي تقررها السلطة التنفيذية عن طريق التنظيم [2]، وهي قواعد تطبق فقط على الأعوان المكلفين بالتنفيذ[3]، أما بالنسبة للدستور الفرنسي 1958 فقد فصل في الأمر حيث استثنى فقط المسؤولية المالية و التقادم المسقط باعتبارها تدخل في مجال القانون، أما ما عدا ذلك فكله من صميم مجال التنظيم[4]. غير انه في حقيقة الأمر قواعد المحاسبة العمومية اكبر من أن تنحصر في هذا المفهوم الضيق، فبالرغم من تنظيم م جمل قواعدها للعلاقات بين أعوان تنفيذ الميزانية العامة للدولة، فمجالها يمتد حتى لينظم العلاقة بين السلطتين التشريعية و التنفيذية فيجبر الثانية على التنفيذ .

---

(1) Règlement général sur la comptabilité publique.
(2) J.Magnet, Eléments de comptabilité publiques, Op.Cité, p11.
(3) Idem, p 19.
(4) P. Guerrier, Histoire du droit des finances publiques, Op.Cité, p347.

من الناحية الشكلية (المظهر الخارجي للنص)، يتكون النص من اثنين و سبعين (72) مادة متوسطة إلى قصيرة نوعا ما، في هيكل يبتدئ بمقدمة بسيطة معنونة بـــ : أحكام عامة، حدد من خلالها المشرع الإطار العام للنص، من خلال المادتين الأولى و الثانية حيث حصرت المادة الأولى مجالات تطبيق النص كمايلي :

-المجال الأول يخص الأحكام المتعلقة بالميزانية و كيفيات تنفيذها و الهيئات الخاضعة لها.
-المجال الثاني يحدد التزامات الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين و كذا مسؤولياته.
-المجال الثالث يتعلق بتحديد العمليات المالية و المحاسبية المتعلقة بتنفيذ و تحقيق الإيرادات و النفقات العمومية و عمليات الخزينة و نظام محاسبتها.

أما المادة الثانية فأحالت على التنظيم المسائل المتعلقة بإجراءات و كيفيات مسك المحاسبة (في شقها التقني) من طرف الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين.

أما بالنسبة لصلب النص فقسمه على أربعة (4) أبواب:

الباب الأول: الميزانية و العمليات المالية و تنفيذها يحدد من خلاله الميزانية الخاضعة لقانون المحاسبة العمومية و العمليات المرتبطة بها و مراحل تنفيذها.
الباب الثاني : يحدد فيه الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المتعلقة بالميزانية، و يبرز التزاماتهم و المسؤوليات الملقاة على عاتقهم بمناسبة قيامهم بهذه الالتزامات.
الباب الثالث: خصصه القانون لوظيفة المراقبة، و التي تشمل مراقبة النفقات المستعملة، بالإضافة في رقابة التنفيذ و مراقبة التسيير.
الباب الرابع : أفرده للأحكام الخاصة المتعلقة بالعقوبات المالية و إجراءات تنفيذها.

الدراسة الشكلية للنص في مظهره الخارجي أساسا تثير عدة نقاط تتطلب تجليتها:

فالنص أساسا من حيث عدد الم واد و كثافتها يوحي بعموميته و اقتضاب المسائل التي يعالجها، فعلى سبيل المثال تونس البلد الذي نتقاسم معه العديد من العوامل كالدين و اللغة و المصير التاريخي المشترك من نفس المحتل، يحتوي قانونها المنظم للمحاسبة العمومية 286 فصل (مادة) جمعت في شكل مجلة تحت عنوان" مجلة المحاسبة العمومية" [1] تضم كافة القواعد المنظمة لها.

و التي تظهر في هيكل من أربعة عناوين:

العنوان الأول: مبادئ عامة.

العنوان الثاني: الدولة.

العنوان الثالث: في المؤسسات العمومية.

العنوان الرابع: في البلديات و الجماعات المحلية المشابهة لها.

(1) مجلة المحاسبة العمومية، منشورات المطبعة الرسمية للجمهورية التونسية، 2008 .

هيكل النص التونسي وفق هذا العرض يطابق الهيكل في النص الفرنسي المتعلق بالنظام العام للمحاسبة العمومية الصادر سنة 1962[1]، و الذي يحتوي على 229 مادة مقسمة على أربع أجزاء [2]. و بالتالي هذا الاختصار (أو النقص) في حجم النص الجزائري و كثافته، يفسر كثرة الإحالات على التنظيم [3]، و رغم شرعية هذه التقنية في القانون الدستوري على أنها نتيجة لتطبيق مبدأ الفصل بين السلطات ، الذي أدى إلى وجود مظاهر للتداخل بين السلطتين التشريعية و التنفيذية و من بينها أن التشريعات العادية (القوانين) كثيرا ما تقتصر على وضع القواعد العامة، تاركة النواحي التفصيلية و التطبيقية للسلطة التنفيذية، و هو دور مسلم به في جميع الأنظمة المعاصرة[4].

هذه النتيجة تعيدنا إلى نسبية إيجابية صدور النص في شكل قانون ، بسبب كثرة الإحالات على التنظيم الذي أفقده قيمته المعيارية، و هذا نظرا للسلطة التقديرية الواسعة لرئيس الحكومة في ممارسة هذا الحق (إصدار النصوص التنظيمية) و إمكانية التعسف في استعماله و ما ينجم عنه من نتائج خطيرة ، و لقد حدث ذلك بمناسبة صدور القانون الأساسي العام للعامل سنة 1978 الذي تعطل تنفيذه بسبب عدم صدور المراسيم التنفيذية إلى غاية إلغائه بشكل نهائي [5]. و هو ما سيواجهه قانون المحاسبة العمومية الذي تأخر صدور نصوصه التطبيقية رغم تأكيد نص المادة 70 على وجوب نشرها قبل تاريخ 31 ديسمبر 1990. هذه الاختلالات في الجانب الشكلي للنص ستلقي بظلالها على المحتوى الموضوعي للنص كما سنرى ذلك.

---

(1) مرسوم 29 ديسمبر 1962 السابق الذكر.

(2) انظر تحليل سابق، الفصل الأول من هذه الدراسة.

(3) بلغت أكثر من 18 إحالة.

(4) رابحي أحسن، مبدأ تدرج المعايير القانونية في النظام القانوني الجزائري، رسالة لنيل درجة الدكتوراه في القانون، جامعة الجزائر، كلية الحقوق – بن عكنون–، السنة الجامعية 2005–2006، ص 446.

(5) نفس المرجع ، ص 434 .

المطلب الثاني: التحليل الموضوعي لقانون 90-21:

تتطلب أي دراسة موضوعية للمحاسبة العمومية التطرق إلى سبعة محاور أساسية:

-مجال تطبيق قانون المحاسبة العمومية.

-تعريف قانون المحاسبة العمومية.

-مبادئ قانون المحاسبة العمومية.

-الأعوان المكلفون تنفيذ العمليات المالية.

-مراحل تنفيذ العمليات المالية.

-المحاسبة الإدارية.

-الرقابة على تنفيذ العمليات المالية.

الفرع الأول: مجال تطبيق المحاسبة العمومية:

تتعلق المحاسبة العمومية بعمليات تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية ، و الأعوان الذين يقومون بها (لحساب هذه الهيئات العمومية)[1].

ولقد حدد المشرع الجزائري نطاق تطبيق قانون 90-21 وفق المادتين الأولى و الثانية:

1- الجانب العضوي: الهيئات العمومية:

حددت المادة الأولى الهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية علي سبيل الحصر: الدولة، المجلس الدستوري، المجلس الوطني [2]، مجلس المحاسبة، الهيئات العمومية التي تتمتع بميزانيات ملحقة، الجماعات الإقليمية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

---

(1) L. Di Qual, Droit de la comptabilité publique, op.cité, p9.

(2) بالإضافة إلى مجلس الأمة المكرس بموجب دستور 1996 .

2- الجانب المادي: العمليات المالية و المحاسبة:

و هي العمليات الناتجة عن تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية من طرف الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين فهي تتعلق بصفة عامة بما يلي:

-تنفيذ الإيرادات و النفقات.
-تسيير الممتلكات (المادة 32 من قانون 90-21).
-انجاز عمليات الخزينة.
-مسك المحاسبة[1] .

هذا بالإضافة إلى تحديد التزامات الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين و كذا مسؤولياتهم و الرقابة المطبقة عليهم بأوجهها المختلفة.

الفرع الثاني: تعريف قانون المحاسبة العمومية:

يستعصى تقديم تعريف جامع مانع للمحاسبة العمومية ، فمن جهة النصوص التأسيسية للمحاسبة العمومية و بالضبط في فرنسا لم تعرف في مجملها المحاسبة العمومية ، عدا التعريف التقليدي المستوحى من المرسوم الفرنسي الصادر في 31 ماي 1862 الذي يعرفها بأنها " مجموعة الأحكام المطبقة على عمليات و محاسبة النقود العامة "[2]. هذا التعريف انتهت صلاحيته بصدور مرسوم 1953 الذي أبرز عدم دقة مفهوم النقود العامة " Deniers publics " كمعيار لتعريف المحاسبة العمومية[3] كما أسلفنا.

---

(1) محمد مسعي، المحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص 12 و مايليها.

(2) نفس المرجع، ص 6.

(3) L. Di Qual, Droit de la comptabilité publique, p9.

و من جهة أخـــــرى يبرز تعقيـــــد ودقـــــة ميدان المحاسبة العمومية و تشتته بين العلوم القانونية و العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، لذلك فهو يحتمل عدة تعاريف ، تختلف حسب الزاوية المنظور منها إلى ماهية المحاسبة العمومية، غير أن الجانب القانوني يطغى ليشملها من زاوية المجال الذي يشمله تطبيق قواعد المحاسبة العمومية، و التي جمعها الأستاذ J.MAGNET" في تعريفه للمحاسبة العمومية بأنها " المحاسبة العمومية هي مجموعة القواعد القانونية و التقنية المطبقة في التنفيذ، و عرض العمليات المالية و الرقابة عليها "[1] و هو تقريبا نفس التعريف الذي قدمه الأستاذ محمد مسعي " المحاسبة العمومية هي مجموعة القواعد القانونية و التقنية المطبقة على تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية، و بيان عملياتها المالية و عرض حساباتها و مراقبتها، و المحددة لإلتزامات و مسؤوليات الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين "[2].

بالربط بين هذه التعاريف و المجال القانوني للمحاسبة العمومية في ظل قانون المحاسبة العمومية الجزائري يمكن التوصل إلى محاولة التعريف التالية: "قانون المحاسبة العمومية هو مجموعة القواعد القانونية [3] المحددة للأحكام العامة المطبقة على تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية، و بيان عملياتها المالية، و مسك و عرض حساباتها من طرف الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين و قيام مسؤولياتهم في ظل الرقابة على شرعيتها[4] ".

---

(1) « la comptabilité publique est l'ensemble des règles juridiques et techniques applicables à l'exécution, à la description et au contrôle des opérations financières des organismes publics », J.Magnet, Eléments de comptabilité publiques, Op.Cité, p9.

(2) محمد مسعي، المحاسبة العمومية، مرجع سابق ، ص 8.

(3) استبعدت إضافة عبارة "القواعد التقنية" لأن القواعد القانونية أوسع لتشمل القواعد التقنية و بالتالي إضافة هذه العبارة يكون من قبل تحصيل الحاصل.

(4) (يعتبر العمل شرعي إذا كان يتطابق مع الدستور و القانون....) سعيد بوالشعير ، القانون الدستوري و النظم السياسية المقارنة، الجزء الأول، المؤسسة الوطنية للكتاب، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 1989، ص 71.

الفرع الثالث: مبادئ قانون المحاسبة العمومية:

كما تطرقنا إليه سابقا ، ظهرت أو هكذا يبدو أول ى مبادئ المحاسبة العمومية في النظام الفرنسي، سيما النظام العام للمحاسبة العمومية الصادر لسنة 1838 و الذي تلاه مرسوم 1862 و اللذان يمثلان نواة النظرية الكلاسيكية، ثم النظام العام لسنة 1962 الذي يمثل النظرية الحديثة للمحاسبة العمومية(1).

فمن أهم ما استجد في هذا النص (النص الفرنسي لسنة 1962)، حصر و جمع المبادئ العامة المتعلقة بميدان المحاسبة العمومية كما يلي(2):

- مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين، و التنافي بين وظائفهم.
- المسؤولية الشخصية و المالية (النقدية) للمحاسبين العموميين.
- التزامات و مسؤوليات المحاسبين العموميين.
- النظام العام لمهنة المحاسبين العموميين.
- تعليق الدفع أو رفضه من طرف المحاسب العمومي و الذي يقابله حق الأمر بالصرف في تسخير المحاسب العمومي للقيام بالدفع.
- مراحل تنفيذ العمليات المالية.
- عمليات الخزينة.
- وحدة الخزينة و وحدة الصندوق.
- الرقابة القضائية من طرف مجلس المحاسبة.

---

(1) انظر المبحث الأول من الفصل الأول من هذه الدراسة.

(2) P. Guerrier, Histoire du droit des finances publiques, Op.Cité, P 346 et suiv.

يمكن إجمال هذه المبادئ و تقريبها فيما يلي:

* مبدأ الفصل بين الآمرين بالصرف و المحاسبين العموميين و الذي نفصل فيه تحديد كل من المحاسبين العموميين و الآمرين بالصرف و تبيان التزامات و مسؤوليات كل منهما ثم توضيح طبيعة الفصل و التنافي بين وظيفتيهما.

* مبدأ التفرقة و التمييز بين الملائمة و الشرعية

« La distinction entre l'opportunité et la régularité »

* مبدأ عدم التخصيص و الذي يتفرع منه قاعدتين هامتين هما: قاعدة وحدة الصندوق، و قاعدة وحدة الخزينة.

أما فيما يتعلق بكل من مراحل تنفيذ العمليات المالية و كذا الرقابة من طرف مجلس المحاسبة فسنفرد لكل منهما عنوانا خاصا.

1 –مبدأ الفصل بين الآمرين بالصرف و المحاسبين العموميين:

يجد هذا المبدأ جذوره في أمر 14 سبتمبر 1822[1]، حيث نصت المادة 17 منه صراحة على تنافي الوظيفتين، و هو من أهم المبادئ الأساسية التي يقوم عليها نظام المحاسبة العمومية، و هو يقوم على أساس أن تنفيذ العمليات المالية المتعلقة بميزانيات الهيئات العمومية، يتم عن طريق اثنان من الأعوان (ثنائي): الآمرون بالصرف و المحاسبون العموميون[2]، هذه الثنـــــائية في التنفي ـــــذ تمثل عنصر الضم ـــــــان في تنفيـــــــذ العمليــــــات الم ــــــــالية و يكملها في ميدان المحاسبة العمومية فرض الرقابة المزدوجة التي تستلزم التنافي بين الوظيفتين[3]:

---

(1) أمر 14 سبتمبر 1822 السابق الذكر.

(2) المادة 14 من قانون 90–27 (يتولى الآمرون بالصرف و المحاسبون العموميون تنفيذ الميزانيات و العمليات المالية ،...) و التي تماثلها في القانون الفرنسي المادة 3 من مرسوم 62–1587.

(3) J. Magnet, Eléments de comptabilités publiques, Op cité, P 27.

أ) الفصل بين الوظيفتين (La distinction):

تنفيذ العمليات المالية يتم على مرحلتين:

* المرحلة الإدارية التي يقوم فيها الآمرون بالصرف بالالتزام بالنفقات و تصفيتها و الأمر بدفعها من جهة، و إثبات الإيرادات و تصفيتها و الأمر بتحصيلها من جهة أخرى.

* المرحلة المحاسبية التي يضطلع أثناءها المحاسبون العموميون بدفع النفقات من جهة و تحصيل الإيرادات من جهة أخرى(1).

ب) رقابة المحاسبين العموميين على عمليات الآمرين بالصرف:

وفق هذا المبدأ لا يتصور أن يكون المحاسبون العموميون في علاقة تبعية أو خضوع للآمرين بالصرف، فالمحاسب يمارس رقابته على أوامر الآمر بالصرف و يتحقق من شرعيتها، بل يتجاوزها حتى إلى رفضها في حالات معينة، حيث تنص المادة 32 من قانون 90-21 (يتعين على المحاسب العمومي قبل التكفل بسندات الإيرادات التي يصدرها الآمر بالصرف أن يتحقق من أن هذا الأخير مرخص له بموجب القوانين و الأنظمة بتحصيل الإيرادات، فضلا عن ذلك يجب عليه على الصعيد المادي، مراقبة صحة إلغاءات سندات الإيرادات و التسويات، و كذا عناصر الخصم الذي يتوفر عليها). و تضيف المادة 36 (يجب على المحاسب العمومي قبل قبوله لأية نفقات أن يتحقق مما يلي:

- مطابقة العملية مع القوانين و الأنظمة المعمول بها.
- صفة الآمر بالصرف أو المفوض له.
- شرعية عملية تصفية النفقات.
- توفر الإعتمادات.
- أن الديون لم تسقط آجالها أو إنها محل معارضة.

---

(1) محمد مسعي، المحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص 21.

- الطابع الإبرائي للدفع.
- تأشيرات عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين و الأنظمة المعمول بها.
-الصحة القانونية للمكسب الإبرائي).

جـــ) التنافي بين الوظيفتين:

و هي نتيجة حتمية للرقابة التي يمارسها المحاسب العمومي على عمليات الآمر بالصرف، فلا يمكن للآمر بالصرف القيام بالمهام المنوطة بالمحاسب العمومي [(1)] و هو ما نصت عليه المادة 55 من قانون 90- 21 (تتنافى وظيفة الآمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي) بل يتعدى الأمر حسب المادة 56 ليشمل حتى أزواج الآمرين بالصرف (لا يجوز لأزواج الآمرين بالصرف بأي حال من الأحوال أن يكونوا محاسبين معينين لديهم).
و إذا كان التطبيق المطلق لمبدأ الفصل بين الآمرين بالصرف و المحاسبين العموميين يؤدي أحيانا إلى البطء في تنفيذ بعض العمليات المالية فمن شأن بعض الاستثناءات التخفيف من ذلك:

-في مجال النفقات و تكون في حالتين[(2)]:

إما الدفع بدون أمر مسبق بالنسبة للدفع بواسطة وكالات التسبيقات أو أصل المال و فوائده المستحقة على قروض الدولة و خسائر الصرف المتعلقة به ، بالإضافة إلى النفقات ذات الطابع النهائي المنفذة في إطار عمليات التجهيز العمومي الممول عن طريق مساعدات خارجية.

---

(1) حسن الصغير، دروس في المالية والمحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص 124.

(2) المادة 153 من المرسوم التشريعي رقم 93-01 المؤرخ في 19 جانفى 1993 و المتضمن قانون المالية لسنة 1993، ج.ر رقم 04 صادرة في 20 جانفي 1993.

أو في الدفع بدون أمر بالصرف إطلاقا، إذا تعلق الأمر بمعاشات المجاهدين و المتقاعدين، رواتب أعضاء القيادة السياسية و الحكومة، بالإضافة إلى المصاريف و الأموال الخاصة[1] .

-في مجال الإيرادات و هي تنحصر في حالتين:

الأولى الجباية نقدا مثل الضرائب الغير مباشرة، الحقوق الجمركية، ....

الثانية وكالات الإيرادات مثل أسعار الخدمات المقدمة من طرف إحدى الهيئات العمومية من طرف وكيل الإيرادات الذي يقوم بنقلها دوريا إلى صندوق المحاسب العمومي المعني[2].

2- مبدأ التفرقة و التمييز بين الملاءمة و الشرعية:

مبدئيا تظهر الشرعية في تطابق و توافق العمل الذي يقوم به الآمر بالصرف أساسا للقوانين و الأنظمة المعمول بها، فاختصاصه في هذه الحالة مقيد[3].

أما الملائمة فتظهر مرونة في القيام بالعمليات المالية بما يلائم حاجيات الإدارة العمومية، فاختصاصه في هذه الحالة تقديري[4].

مثال ذلك المسؤول الإداري الذي يريد شراء سيارة للهيئة العمومية، ما نوع السيارة المراد شراؤها؟ (هذا يدخل ضمن مجال الملائمة ، أي ترك المبادرة للمسؤول).

كيف يتم دفع ثمن هذه السيارة؟ (هذا يدخل ضمن مجال الشرعية : كيفية الدفع يجب أن تتوافق والقوانين أو القواعد المحدد لعملية الشراء وطرق السداد).

---

(1) كل هذه الاستثناءات عبارة عن أموال عمومية لا تخضع لقواعد المحاسبة العمومية ومن ثم تفلت من اي نوع من الرقابة.

(2) محمد مسعي، المحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص 22 و ما يليها.

(3) راجع في هذا الاختصاص المقيد و الاختصاص التقديري: مصطفى شريف، محاضرات في القانون الإداري، السنة الجامعية 2003-2004، كلية الحقوق- بن عكنون- ،ص 23.

(4) نفس المرجع، ص 23 .

3- مبدأ عدم التخصيص:

و هو من المبادئ الأساسية لقانون المالية حيث أن كل الإيرادات تغطي كل النفقات، فلا يمكن تخصيص إيراد معين لتغطية نفقة معينة[1].

أ) قاعدة وحدة الصندوق:

و هو يعني أن كل الأموال التي يحصلها المحاسب العمومي و التي تدخل صندوقه يجب أن تستعمل لدفع مجمل النفقات و بالتالي فكل محاسب لا يمكن أن يتوفر سوى على صندوق واحد و هو عبارة عن خزانة يحتفظ فيها بهذه الأموال.

ب) قاعدة وحدة الخزينة:

جميع الهيئات العمومية مجبرة على إيداع أموالها لدى الخزينة العمومية، فلكل هيئة عمومية حساب لدى الخزينة العمومية.

الفرع الثالث: الأعوان المكلفون بالتنفيذ:

لا يتسع المقام للإسهاب في تفصيل الأعوان المكلفين بالتنفيذ و تصنيفاتهم، و إنما ستقتصر الدراسة هنا في التركيز على التقسيم الذي تبناه المشرع في قانون 90-21:

1- الآمرون بالصرف: نصت المادة 23 على أن الآمر بالصرف هو الذي يقوم في مفهوم هذا القانون بتنفيذ العمليات التالية: - الإثبات و تصفية بالنسبة للإيرادات.

- الإلتزام، التصفية و الأمر بالصرف بالنسبة للنفقات.

الآمرون بالصرف هم بالأساس مسئولون عن هيئات و مصالح إدارية، أما وظائفهم المالية فما هي إلا تبعية أو مكملة لوظائفهم الإدارية[2]. و تبعا لذلك فهم إما رئيسيون أو ثانويون:

---

(1) A.Bissad, Droit de la comptabilité publique, Edition Houma, 2004, p 42.
(2) J. Magnet, Eléments de comptabilité publique, Op cité, P 35.

أ) الآمرون بالصرف الرئيسيون:

و هم الذين تخصص لهم إعتمادات عن طريق الميزانية العامة للدولة مباشرة (المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي للمجلس الدستوري و مجلس الأمة و المجلس الشعبي البلدي و مجلس المحاسبة، الوزراء، الولاة، رؤساء المجالس الشعبية البلدية، المسؤولون المعينون على رأس المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، رؤساء المصالح العمومية التي تتمتع بميزانية ملحقة)[1].

ب) الآمرون بالصرف الثانويون:

و هم الذين تفوض لهم هذه الإعتمادات من قبل الآمرين بالصرف الرئيسيين [2]، أما المادة 27 فحصرتهم فقط باعتبارهم رؤساء المصالح غير الممركزة التابعة للهيئات العمومية المشار إليها في المادة 23. غير أن هذا الوصف لا ينطبق في الأصل إلا على الوزراء و الولاة تقريبا لعدم توفر الهيئات الأخرى على هيئات غير ممركزة مثل المجلس الدستوري الذي لا يتوفر على أية مصالح غير ممركزة.

2- المحاسبون العموميون: نصت المادة 33 على أن المحاسب العمومي هو الشخص المكلف بالعمليات التالية: - التحصيل بالنسبة للإيرادات.

- الدفع بالنسبة للنفقات.

بالإضافة إلى ضمان حراسة الأموال و السندات و القيم و الممتلكات و العائدات و الموارد، و حركة حسابات الموجودات، فهو إذن موظف أو عون عمومي مرخص له قانونا التصرف في الأموال العمومية أو الأموال الخاصة المنظمة.

---

(1) حسين الصغير، دروس في المالية و المحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص 120.

(2) مثال ذلك الوالي الذي يكون آمرا بالصرف رئيسي عندما يتصرف باسم الولاية و ثانويا بالنسبة لميزانية المجلس التنفيذي للولاية.

- المحاسب العمومي موظف أو عون عمومي:
- له ترخيص قانوني ناجم عن تعيينه و اعتماده من طرف وزير المالية.
- مكلف بالتصرف في الأموال العمومية و الأموال الخاصة المنظمة[1].

الفرع الرابع: العمليات المالية:

تخضع العمليات المالية سواء في شقها المتعلق بالإيرادات أو النفقات لشرطين مبدئيين:
- شرط إداري متعلق بنشأة الدين العمومي.
- شرط ميزاني متعلق بالرخصة الميزانية[2].

حددت المادتان 14 و 15 من قانون 90–21 الإجراءات العادية لتنفيذ العمليات المالية:
- من حيث الإيرادات عن طريق إجراءات الإثبات و التصفية والتحصيل.
- من حيث النفقات عن طريق إجراءات الالتزام و التصفية و الأمر بالصرف أو تحرير الحوالات و الدفع.

1- إجراءات تنفيذ الإيرادات:

أ) الإثبات: La constatation:

و هو حسب المادة 16 الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي، و له وجهان فمن الناحية المادية يتم التحقق من وجود الواقعة المنشئة بحق الدائن العمومي، أما من الناحية القانونية فيجب أن يكون هذا الحق مكرسا عن طريق التشريعات و الأنظمة و مرخصا به عن طريق قانون المالية[3].

(1) محمد مسعي، المحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص41 و42.

(2) J. Magnet, Eléments de comptabilité publique, Op. cit, P 41 et 65.

(3) idem, 45.

ب) التصفية: La liquidation:

و هي تتطلب تحديد المبلغ الصحيح للدين العمومي [1] الواقع على المدين لفائدة الدائن العمومي (المادة 17)، و هو مبدئيا وقانونيا من اختصاص الآمرين بالصرف كما ورد في المادة 23 من قانون المحاسبة العمومية، فهذا لا يعني أنها تتم دائما بمعرفتهم وتحت مسؤوليتهم المباشرة، فالإيرادات الضريبية مثلا يتم إثباتها وتصفيتها من طرف أعوان المصالح الجبائية.

جـ) الأمر بالتحصيل: la mise en recouvrement :

خلافا لإجراءات الإثبات و التصفية، و بإستثناء حالات الديون التي لا تحتاج بطبيعتها الى إصدار مسبق لأوامر التحصيل (الأحكام و القرارات القضائية) فإن الأمر بتحصيل الإيرادات لا يتم إلا من طرف الآمر بالصرف أنفسهم[2].

د) التحصيل: le recouvrement:

و هو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الديون العمومية (المادة 18) ويتم عن طريق المحاسب بعد مراقبة شرعيته، و يكتمل تنفيذه بتقاضي المبلغ المحدد في السند من المدينين أما وديا أو جبريا[3].

2 – إجراءات تنفيذ النفقات:

أ) الالتزام: L'engagement:

و هو التصرف القانوني أو الفعل المادي الذي ينشئ نفقة في ذمة هيئة عمومية [4] أو هو عن مشروع نفقة[5]، أو هو الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين (المادة 19).

---

(1) idem, 49.

(2) A.Bissad, Droit de la comptabilité publique, op.cit, p 138.

(3) حسين الصغير، دروس في المالية و المحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص 135.

(4) J.Magnet, Eléments de comptabilité publique, op.cit, p 73.

(5) حسين الصغير، نفس المرجع، ص 131.

ب) التصفية: La liquidation:

و هي التي تسمح بالتحقيق على أساس الوثائق المحسابية و تحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية (المادة 20). إذن فإن غرض التصفية هو التأكد من وجود الدين وتحديد مبلغ النفقة، بعد التأكد من أن الخدمة منجزة، وبمعنى آخر التأكد من توفر إثباتات الدين. و تتمثل التصفية ميدانيا في الإقرار الخطي الذي يضعه الآمر بالصرف على سند إثبات النفقة[1].

جــ) الأمر بالصرف : L'ordonnancement :

و هو الإجراء الذي يأمر بموجبه الآمر بالصرف المحاسب العمومي بدفع النفقات إما عن طريق أمر بالدفع من طرف آمر بالصرف رئيسي أو يكون عن طريق حوالة إذا كان صادرا من طرف آمر بالصرف ثانوي.

د) الدفع:Le paiement:

و هو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي (المادة 22). إذ بعد صدور الأمر بالصرف يُرسل إلى المحاسب العمومي المختص بدفع المبلغ بعد التأكد من صفة الآمر بالصرف أو المفوض عنه وتوفر الاعتمادات وصحة حسم النفقة، وجود تأشيرات الرقابة القبلية، و صحة حساب عمليات التصفية و التحقق من عدم انقضـــاء الدين بالتقادم المسقط و الصحة القانونية للدفع وتوفر الطابع الإبرائي و أموال الخزينة .

3-عمليات الخزينة:

و هي حسب المادة 12 كافة العمليات المتعلقة بحركات الأموال نقدا و القيم المعبأة و حسابات الإيداع و الحسابات الجارية و حسابات الديون، و التي لا تمثل لا إيرادات و لا نفقات باعتبارها عمليات داخلية أو خاصة بالأفراد[2].

(1) يفصل الأستاذ J.MAGNET بين مرحلة الإثبات و التصفية كذلك بالنسبة للنفقات.

أنظر: J. Magnet, Elément de comptabilité publique, op cit, P 74.

(2) idem, p 91.

المبحث الثاني: عقلنة قواعد قانون المحاسبة العمومية:

الواقع أن تقنين قواعـــــــد المحـــــاسبة العمـــــوميــــــة بتبني قانـــــــــون 90–21، وفـــــق هذه المعطيــــــات، و الظروف، ظاهره فيه إيلاء عناية و اهتمام لطريقة تسيير الأموال العمومية و الرقابة على صرفها، و باطنه يضمر الفراغ و التشتت، فمحدودية هذا النص و قصوره، جعله مرتبطا بنصوص تنظيمية تيسر تطبيقه أو تفسره أو حتى تنقحه (المطلب الأول) و بالموازاة مع ذلك فهو مفرغ من جانب مجال الرقابة و يتطلب نصوص متعلقة بتنظيمها لسد هذا الفراغ (المطلب الثاني).

المطلب الأول: تأخر صدور النصوص التطبيقية:

كما أسلفنا الذكر، جاء نص قانون 90–21 عاما ومقتضبا، و لتدارك هذا الضمور، نصت المادة 70 منه على وجوب نشر النصوص التنظيمية له قبل تاريخ 31 ديسمبر 1990، أي حوالـــــــي خـــــمســـــة أشهر علــــى الأكثر (باعتبـــــار أن قانــــون 90–21 صدر في15 غشت 1990) و هذا معقول و يظهر بعض الاهتمام بالمجال.

غير أن أولى النصوص التنظيمية صدرت في 7 سبتمبر 1991 متأخرة بحوالي سنة كاملة، فالاستفهام يطرح حول النصوص التي طبقت في هذه الفترة على المحاسبة العمومية؟

هل طبق قانون 90–21 و لا يعقل ذلك لعمومية قواعده، أم طبقت النصوص السابقة؟ التي ألغيت أحكامها بموجب المادة 71 من هذا النص، وهذا الأخير أقرب بالموازاة مع تبني نفس الموقف بعد الاستقلال مباشرة(1).

---

(1) أنظر تحليل سابق، الفصل الأول من هذه الدراسة.

الفرع الأول: تعيين المحاسبين العموميين أو اعتمادهم (مرسوم تنفيذي91-311[1]):

ورد أول نص تنظيمي في الجريـــدة الرسميـــة عـــدد 43 يتعلق بتعييـــن المحـــــــــاسبين العمـــوميين و اعتمادهم، تطبيقا لأحكام المادة 34 من قانون 90-21 التي تنص على أن تعيين المحاسبين العموميين يتم من طرف وزير المالية، و المحاسبين العموميين بهذه الصفة موظفين لدى الدولة [2] باعتبارهم يمارسون وظيفتهم المحاسبية بصفة مستقلة عن رتبتهم الوظيفية (مفتشين، مفتشين رئيسيين،....) [3]، كما تتيح الفقرة الثانية من المادة الثانية من المرســـوم التنفيـــذي 91-311 للوزيـــر أو الممثل القانـــوني له منح الاعتماد للعون المحاسب، و يخوله صفة المحاسب العمومي، أما المواد 3 و 4 و 5 فعددت المحاسبين الذين يعينهم وزير المالية و صنفتهم كالتالي:

* **محاسبي الدولة** (المادة30):

- العون المحاسب المركزي للخزينة.
- أمين الخزينة المركزي.
- أمين الخزينة الرئيسي.
- أمناء الخزينة في الولاية.

---

(1) وردت المراسيم التنفيذية الأربعة في نقس العدد 43 من الجريدة الرسمية، الأربعاء 9 ربيع الأول 1412 هــ الموافق لــ 18 سبتمبر 1991 م.

(2) يخضع للمرسوم التنفيذي 90-334 المؤرخ في27 لأكتوبر 1990 يتضمن النظام القانوني الخاص بالعمال التابعين للسلك الخاص بإدارة المالية،

أنظر:. A.Bissad, Droit de comptabilité publique, op cité p 95.

(3) Idem, P 95.

- العون المحاسب الجامع للموازنات الملحقة.
- قابضي الضرائب.
- قابضي أملاك الدولة.
- قابضي الجمارك.
- محافظي الرهون.

*** محاسبي الهيئات الدستورية المستقلة و المؤسسات ذات الطابع الإداري (المادة14):**

- العون المحاسب للمجلس الدستوري.
- العون المحاسب لمجلس الأمة[1].
- العون المحاسب للمجلس الشعبي الوطني.
- العون المحاسب لمجلس المحاسبة.
- العون المحاسب للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري[2].

*** محاسبي البريد و المواصلات السلكية و اللاسلكية(المادة 214):**

- قابضي البريد و المواصلات السلكية و اللاسلكية.
- رؤساء مراكز البريد و المواصلات السلكية و اللاسلكية[3].

---

(1) بموجب دستور 1996.

(2) تستثنى المؤسسات العمومية الاقتصادية بموجب قوانين الإصلاحات الاقتصادية، أنظر تحليل سابق.

(3) فصلتا فيما بعد إلى بريد الجزائر و اتصالات الجزائر.

*** محاسبي القنصليات الجزائرية في الخارج** (المادة5):

- العون المحاسب لدى المنصب الدبلوماسي أو القنصلي في الخارج.

كما استثنت المادة الرابعة المحاسبين العاملين في مؤسسات التربية و التكوين، اللذين يعتمدون من طرف أمين خزينة الولاية المختص إقليميا، بناءا على تفويض من وزير المالية(1).

في حين عددت المادة السابعة حالات سحب الإعتماد من طرف وزير المالية (باعتباره السلطة صاحبة التعيين و الاعتماد)،

أو ممثله في حالتين:

- بناءا على اقتراح السلطة السلمية للمحاسب.
- ارتكاب خطأ جسيم.

لا يقتصر تعيين و اعتماد المحاسبين على هذا، بل إنه لا يتم حتى يؤدي المحاسب القسم القانوني(2)، بل و يتعداه إلى شرط آخر هو إكتتاب تأمين يضمن به المخاطر المتعلقة بمسؤوليته و هو ما يفصله المرسوم التنفيذي 91-312.

---

(1) المادة 6 من مرسوم تنفيذي 91- 311 و التي قللت في فقرتها الثانية من أهمية وظيفة المحاسب العمومي، بمنح صفته لأي عون تتوفر فيه المؤهلات المطلوبة و بناءا على اقتراح من الآمر بالصرف أو السلطة التي لها صلاحية التعيين.

(2) Instruction N° 07/D.G.C. du 27 avril 1993 et instruction N°4/D.G.C. du 22 janvier 1997, Voir : A. Bissad, Droit de la comptabilité publique, Op cité, p 97.

الفرع الثاني: شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين (مرسوم تنفيذي 91-321)**:**
بعد التنصيب الرسمي يترتب على المحاسب العمومي التوقيع حضوريا على محضر تسليم المهام، و من هنا يبدأ سريان مسؤولية المحاسب العمومي. و كغيرهم من الموظفين العموميين، يمكن أن يتعرض المحاسبون العموميون إلى المسؤولية التأديبية أو المدنية أو الجزائية، و إضافة إلى ذلك، يمكن أن يتعرضوا إلى مسؤولية أخرى خاصة بهم، و هي المسؤولية الشخصية و المالية، و التي تقوم عند عدم مراعاتهم لقواعد قانون المحاسبة العمومية، و تهدف إلى إجبارهم على تعويض الضرر الذي يلحق الهيئات العمومية المعنية جراء مخالفة هذه القواعد[1].

و ما يثير مسؤولية المحاسب العمومي هو كل إخلال بالالتزامات التي تقع على عاتقه [2]، فهم مسئولون حسب المادة 38 شخصيا و ماليا على العمليات الموكلة إليهم، أمام وزير المالية و مجلس المحاسبة، باعتبارهما السلطتان الوحيدتان اللتان تملكان صلاحية إقحام المسؤولية الشخصية و المالية للمحاسب، و هو ما نصت عليه المادة 46 من قانون المحاسبة العمومية (...لا يمكن أن تقحم المسؤولية الشخصية و المالية للمحاسب إلا من طرف الوزير المكلف بالمالية أو مجلس المحاسبة). و هو ما أكدته كذلك المادة 2 من المرسوم التنفيذي 91-312 (لا يأخذ بمسؤولية المحاسبين العمومية المالية إلا الوزير المكلف بالمالية أو مجلس المحاسبة...).

(1) محمد مسعي، المحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص52.

(2) بن داود إبراهيم، الرقابة المالية علي النفقات العامة بين الشريعة الإسلامية و التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، فرع الدولة و المؤسسات العمومية، السنة الجامعية 2003/2002، ص 94 و ما يليها.

و ترتب المادة 3 من نفس المرسوم على المحاسب العمومي، في حالة قيام مسؤوليته، عن أي خطأ يترتب عليه عجز في حسابات الصندوق أو عن إيراد غير محصل، أو نفقة مدفوعة خطئا أو ضياع ملك من الأملاك، بالتعويض وجوبا من أمواله الخاصة، و ذلك بوضع المحاسب-بقرار صحيح- في حالة مدين للهيئة العمومية المعنية [1]. ووفقا للمادة الثامنة فإنه يمكن للمحاسب العمومي الذي حركت تجاهه المسؤولية، أن يحصل على إعفاء جزئي من مسؤوليته يرسل إلى مجلس المحاسبة[2].

الفرع الثالث: مسك المحاسبة (مرسوم تنفيذي 91-313):

تتكون المحاسبة العمومية من قواعد قانونية، شق منها تقني، يتعلق بالمفهوم العام التقليدي للمحاسبة، وهي التي تسمح ببيان أو وصف مختلف العمليات و تسجيلها.

و هي تتكون حسب المادة 3 من المرسوم التنفيذي 91-313:

* محاسبة إدارية يمسكها الآمرون بالصرف.
* محاسبات يمسكها المحاسبون العموميون، و تشمل :

- محاسبة عامة.
- محاسبة خاصة بالمواد القيمية و السندات.
- محاسبة تحليلية.

---

(1) محمد مسعي، المحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص 57.

(2) بن داود إبراهيم، الرقابة المالية علي النفقات العامة بين الشريعة الإسلامية و التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص94 .

و لتمييز المحاسبات التي يمسكها كل عون من أعوان تنفيذ العمليات المالية، أعاد المرسوم تصنيف الآمرين بالصرف و المحاسبين العموميين بحسب المهام المنوطة بهم:

1- الآمرون بالصرف:

يكون الآمرون بالصرف إما ابتدائيين أو رئيسيين أو ثانويين[(1)]:

أ) الآمرون بالصرف الابتدائيين أو الرئيسيين:

و هم الذين ترخص لهم إعتمادات ميزانية مباشرة [(2)]، و هم حسب المادة 7 من نفس المرسوم الذين يصدرون أوامر بالدفع لفائدة الدائنين و أوامر الإيرادات ضد المدينين، و أوامر تفويض الإعتمادات لفائدة الآمرين بالصرف الثانويين و بالتالي فالمرسوم أضاف معيارا آخر و هو التفويض.

* الوزير بالنسبة لميزانية الدولة.
* الوالي بالنسبة لميزانية الولاية.
* رئيس المجلس الشعبي البلدي بالنسبة لميزانية البلدية.
* المسئول الأول بالنسبة للهيئات العمومية ذات الطابع الإداري[(3)].

---

(1) أضاف المرسوم التشريعي 92- 04 المؤرخ في 11 أكتوبر 1992، فئة أخرى و هي الآمر بالصرف الوحيد "unique" بالنسبة لبرامج التجهيز العمومي أنظر: محمد مسعي، المحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص 34.

(2) J. Magnet, Eléments de comptabilité publique, op cité, P 36.
(3) A. Bissad, Droit de la comptabilité publique, Op cité, P 36 et suiv.

ب) الآمرون بالصرف الثانويين:

و هم حسب المادة 27 من قانون المحاسبة العمومية 90–21 مسئولون بصفتهم رؤساء المصالح غير الممركزة، و هم الذين تفوض لهم اعتمادات من طرف الآمرين بالصرف الرئيسيين[1]، عن طريق حوالات الدفع لفائدة الدائنين و أوامر الإيرادات ضد المدينيـــــــن (المادة 8 من نفس المرسوم).

2– المحاسبون العموميون: و هم مصنفون حسب الهيئات العمومية:

أ) بالنسبة للدولة:

* **المحاسبون الرئيسيون** و هم:

– العون المحاسب المركزي للخزينة.

– أمين الخزينة المركزي.

– أمين الخزينة الرئيسي.

– أمين الخزينة للولاية[2].

– العون المحاسب الجامع للميزانيات الملحقة.

* **المحاسبون الثانويون:**

– قابضوا الضرائب.

– قابضوا أملاك الدولة.

– قابضوا الجمارك.

– محافظوا الرهون.

---

(1) J. Magnet, Eléments de comptabilité publique, op cité, p 36.

(2) أمين خزينة الولاية يتصرف بصفة مزدوجة، بصفته منفذ للعمليات المالية للدولة على مستوى إقليم الولاية، بالإضافة الى اعتباره المحاسب الرئيسي لميزانية الولاية.

و أضاف المرسوم التنفيذي 03-42 المؤرخ في19 جانفي2003:

- أمناء خزائن القطاعات الصحية و المراكز الإستشفائية.
- قابضوا البريد و المواصلات.
- رؤساء مراكز البريد و المواصلات[1].

ب) بالنسبة للجماعات المحلية:

- أمين خزينة الولاية.
- قابض الضرائب البلدية.

و لا يوجد محاسبون ثانويون للجماعات المحلية[2].

جــ) محاسبي الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري:

- العون المحاسب الرئيسي للمؤسسة.
- العون المحاسب الثانوي إذا وجد آمر بالصرف ثانوي للمؤسسة[3].

---

(1) محمد مسعي، المحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص 46.

(2) أصبح أمين الخزينة البلدية بموجب المادة 10 مكرر من المرسوم التنفيذي 91- 129 الصادر 19 ماي 1991 ، معدل و متمم بالمرسوم التنفيذي 03-40 الصادر بتاريخ 19 جانفي 2003.

أنظر: A.Bissad, Droit de la comptabilité publique, op cité, p 108 .

(3) محمد مسعي، نفس مرجع، ص 46.

طبقا لمبدأ الفصل بين الآمرين بالصرف و المحاسبين العموميين، يمسك الآمرون بالصرف محاسبة إدارية، تمكنهم من متابعة استعمال الإعتمادات المرخص لهم بصرفها، بموجب الميزانية، فهي تسمح ببيان عملياتهم المالية و إعداد حساباتهم الإدارية عند اختتام السنة المالية و تقديمها إلى الهيئات المختصة[1].

أما المحاسبون العموميون فيمسكون محاسبة عامة تشمل:

1- طريقة القيد المزدوج في تسجيل العمليات المالية (المادة35):

يشترط في عملية القيد المزدوج، عند تسجيل أي عملية محاسبية، تساوي المبالغ المسجلة في الطرف المدين للحساب الأولي، المبالغ المسجلة في الطرف الدائن للحساب الثاني [2].
ومن ثم يكون: قيد أول يتم من خلاله تسجيل العملية في حساب متخصص لإبراز طبيعة العملية (بيع، شراء، قرض،....). و قيد ثاني في حساب آخر يترجم إما مباشرة الحركة المالية أو القيمية المتعلقة بالعملية، أو تحميل هذه العملية غلى صنف آخر [3] .
ونتيجة لذلك فإن نفس المبلغ يسجل مرتين لكن بقيدين متعاكسين، حيث تُفتح في محاسبة أي محاسب عمومي حسابات مالية تعمل في مقابل حسابات التسيير(النفقات و الإيرادات)، وبما أن الحسابات المالية مخصصة لدخول أو خروج الأموال فإنها تستقبل في جانبها المدين دخول النقود والقيم إلى الصندوق وفي الجانب الدائن خروجها منه ، أما في حسابات التسيير فيتم تقييد مبالغ النفقات المدفوعة في الجانب المدين و مبالغ الإيرادات المحصلة في الجانب الدائن من الحسابات المعنية.

---

(1) محمد مسعي، المحاسبة العمومية، نفس مرجع ، ص 129 و 130 .

(2) شلال زهير، نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة و آفات إصلاحه، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع نقود و مالية، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، السنة الجامعية2001-2002.

(3) محمد مسعي، مرجع سابق، ص119 .

2-الفترة المحاسبية لتسجيل العمليات:

تطبيقا لقاعدة السنوية، فان الترخيص الميزاني يمنح لسنة واحدة، أي أن تنفيذ عمليات الميزانية يجب أن يتم خلال السنة المعنية بهذا التخصيص، و تبعا لذلك تمسك المحاسبة العامة حسب السنة المدنية (المادة4).

تحدد الرخص الميزانية بسنة واحدة، غير أن التطبيق المحاسبي لعملياتها يتعدى هذه الفترة السنوية، و هذا يثير إشكالية معرفة لأي سنة يتم إلحاق العمليات العالقة بتاريخ 31 ديسمبر[1].

و لحل هذا الإشكال هناك إحدى طريقتين:

أ) نظام السنة المالية Système de l'exercice:

يتم وفق هذا النظام تسجيل مجمل عمليات تنفيذ الميزانية، في حساب السنة المالية المتعلقة بها، بغض النظر عما إذا كانت هذه العمليات، قد أنجزت نهائيا خلال هذه السنة أو أن إنجازها قد استمر بعد نهايتها، و تبعا لذلك فإن الحساب المالي لا يمكن إقفاله إلا بعد التنفيذ الكامل للميزانية، و يسمح هذا النظام بمعرفة مدى التنفيذ الفعلي للميزانية، غير أن من أسوء نتائج تطبيقه، التأخر المفرط في إغلاق حسابات التسيير، مما يؤدي إلى تراكمها لدى المحاسبين العموميين من سنة إلى أخرى، وبالتالي التأخر في مراجعتها و تدقيقها، كما يعد إعتماد هذا المبدأ مساسا بمبدأ السنوية.[2]

---

(1) A.Bissad, Droit de la comptabilité publique, Op cité, P 191-192.

(2) محمد مسعي، المحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص 122.

ب) نظام التسيير السنوي Système de la gestion annuelle:

تطبيقا لأحكام المادة 7 من قانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية، و المادة 30 من المرسوم التنفيذي 91-313، فإن العمليات المالية للهيئات العمومية تسجل وفق نظام التسيير السنوي، حيث تدرج في ميزانية السنة المالية، الإيرادات المحصلة فعلا، و كذا النفقات المقبول دفعها بصفة نهائية من طرف محاسب عمومي خلال السنة المدنية المناسبة[1].

إذن فالنظام المطبق في الجزائر هو نظام التسيير السنوي الذي مفاده، أن تدرج كل العمليات المتعلقة بالإيرادات و النفقات في ميزانية نفس السنة من 1 جانفي إلى 31 ديسمبر، بغض النظر عن ميزانية السنة التي أقرتها أو رخصت بها[2].

وبالتالي فهي تطبق نظام تسيير سنوي صرف، فتاريخ قفل الالتزامات لنفقات التسيير قد حدد بيوم 10 ديسمبر من السنة المعنية (المادة 16 من المرسوم التنفيذي 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 و المتعلق بالرقابة القبلية على النفقات الملتزم بها)، مع تمديد هذا الأجل بنـــــــــــاءا على الفقرة الثانيـــــة من نفس المـــــــادة، إلى تاريخ 20 ديسمبر بالنسبة لنفقـــــــــات التجهيز، و النفقات المسددة عن طريق وكالات التسبيق، و النفقات المتعلقة بالمسار المهني للموظفين و أجور و مرتبات الموظفين المتعاقدين و العمل اليومي[3].

أما بالنسبة للجماعات المحلية فيمتد قفل السنة المالية حسب المادة 55 من المرسوم التنفيذي 91-313 إلى غاية 31 مارس من السنة الموالية.

---

(1) محمد مسعي، المحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص 126 .

(2) A.Bissad, Droit de la comptabilité publique, Op cité, p 194.

(3) محمد مسعي، نفس المرجع، ص 127 .

الفرع الرابع: تسخير الآمرين بالصرف للمحاسبين العموميين(مرسوم تنفيذي91-314):

كما رأينا سابقا، إذا تحقق المحاسب من شرعية النفقات، فإنه يقوم بالتأشير على أمر أو حوالة الدفع بعبارة "مقبولة الدفع" كإقرار منه بقبول دفعها. أما إذا لاحظ عدم شرعية النفقة، أو أي نقص في تبريرها، أو غياب بعض البيانات الجوهرية على سندات الإثبات، أو على أمر أو حوالة الدفع، فإنه يعلق دفعها و يقوم بإخطار الآمر بالصرف رسميا بذلك[1]. تمكن المادة 47 من قانون المحاسبة العمومية، و كذا المادة الأولى من المرسوم التنفيذي 91-314، الآمر بالصرف في هذه الحالة، من أن يطلب من المحاسب العمومي كتابيا و تحت مسؤوليته، أن يصرف النظر عن هذا الرفض، في مذكرة تحمل وجوبا عبارة "يطلب من المحاسب أن يدفع " و للمحاسب العمومي في مواجهة هذه الوضعية حلين:

* إما أن يمتثل لهذا التسخير و في هذه الحالة تنتفي مسؤوليته الشخصية و المالية، وعليه أن يرسل تقريرا بذلك إلى وزير المالية خلال خمسة عشر (15) يوما، يفسر فيه تفاصيل رفض هذا الدفع.

* أو للمحاسب العمومي أن يرفض الامتثال لهذا التسخير، و يعلله بما يلي:

- عدم توفر الإعتمادات المالية ما عدا بالنسبة للدولة،
- عدم توفر أموال الخزينة،
- انعدام إثبات أداء الخدمة،
- طابع النفقة غير الإبرائي،
- انعدام تأشيرة مراقبة النفقات.

(1) محمد مسعي، الحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص 92 .

المطلب الثاني: تحيين قواعد الرقابة على تنفيذ الميزانية:

لم يغفل قانون المحاسبة العمومية 90–21 على اقتضابه، وظيفة الرقابة على تنفيذ العمليات المالية، وخصص لها بابا يحتوي فقط على ستة (6) مواد مقسمة على ثلاثة فصول:

الفصل الأول: وظيفة مراقبة النفقات المستعملة.

الفصل الثاني: رقابة التنفيذ.

الفصل الثالث: مراقبة التسيير.

و ما عدا الرقابة على النفقات المستعملة التي أحال تحديد مجالها على التنظيم، فإن وظيفة الرقابة الأخرى تركها لتشريعات و تنظيمات خاصة بها.

من جانب آخر تتعدد أشكال الرقابة على تنفيذ الميزانية من حيث طبيعتها و نوعيتها و الجهة القائمة بها، وهنا نركز على نوعين من الرقابة [1]: الرقابة الإدارية التي تمارس من قبل عدة هيئات قبل و أثناء و بعد القيام بالعمليـــــات المالية عن طريق عدة أجهزة (الفرع الأول) و الرقابة القضائية التي يمارسها مجلس المحاسبة (الفرع الثاني)[2].

---

(1) يطول الحديث في مجال الرقابة، إذ أن كل مجال في مجالات الرقابة يتطلب دراسة خاصة.

(2) الترتيب لا يعني الأهمية.

الفرع الأول: الرقابة الإدارية:

تمارس الرقابة الإدارية عبر كل مراحل تنفيذ العمليات المالية، و هي تخضع في مجملها لسلطة وزير المالية [1]، و هذه الرقابة يقوم بها الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية أنفسهم (رقابة المحاسبين العموميين و الآمرين بالصرف)، و"أما بالنسبة للنفقات و التي باعتبارها أكثر عرضة للمخالفات و الانحرافات" [2] فتستلزم رقابة مالية قبلية (أي قبل الأمر بدفعها) يقوم بها أعوان خاصون و هم المراقبون الماليون، بالإضافة إلى دور الرقابة الأشمل للمفتشية العامة للمالية، دون إغفال الرقابات الأخرى المساعدة التي تقوم بها عدة مؤسسات بطريقة أو بأخرى.

1- الرقابة المالية القبلية (المراقب المالي):

مقارنة بمجال الإيرادات العمومية، يتطلب تنفيذ العمليات المالية المتعلقة بالنفقات العمومية، أهمية أكبر و رقابة أكثر فعالية، و إجراءات أكثر صرامة، لذلك فهي مفردة برقابة خاصة إضافية يقوم بها أعوان خاصون، هذه الرقابة تعرف بمراقبة النفقات المستعملة[3].

والمراقبون الماليون هم موظفون يتبعون لوزارة المالية وهم موزعين على مختلف ولايات الوطن ويقوم بمساعدتهم مراقبون ماليون مساعدون من أجل القيام بمهمتهم الأساسية المتمثلة في الرقابة السابقة للنفقات الملتزم بها.

---

(1) J.Magnet, Eléments de comptabilité publique, op cité, p127.

(2) محمد مسعي، المحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص 134.

(3) هذه الترجمة مأخوذة من النصوص القانونية الرسمية: قانون المحاسبة العمومية 90-21 :

الفصل الأول من الباب الثالث: " وظيفة مراقبة النفقات المستعملة "،

يقابله في النص الفرنسي : « de la fonction de contrôle des dépense engagées ».

هذا النوع من الرقابة تناوله قانون المحاسبة العمومية بالإضافة إلى النص التنظيمي: المرسوم التنفيذي 92-414 المؤرخ في 19 جمادى الأولى عام 1413 الموافق لـــ 14 نوفمبر سنة 1992 يتعلق بالمراقبة السابقة للنفقات التي يلتزم بها (1)، المعدل و المتمم بالمرسوم التنفيذي 09-374 المؤرخ في 28 ذو القعدة عام 1430 الموافق ل 16 نوفمبر 2009(2).

يطرح الأستاذ "A.Sonrier" إشكالية مهمة حول الموضوع، تخص أهمية الفترة التي تتم فيها الرقابة القبلية على تنفيذ الميزانية؟ (3) ، حقيقة إن هذه الرقابة تمارس-من تسميتها- بعد الالتزام بالنفقة بشقيه القانوني و المحاسبي هذا الأخير الذي يكون مفرغا في شكل استمارة ملائمة (استمارة الالتزام La fiche d'engagement) مرفقة بجميـــــــــع الأوراق الثبوتية (المادة 8 من المرسوم التنفيذي 92-414 المعدل و المتمم)، عن طريق وضع تأشيرة المراقب المالي على هذه الاستمارة، و عند الاقتضاء من الوثائق الثبوتية (المادة 7 من نفس المرسوم).

نصت المادة 2 من المرسوم التنفيذي 92-414 المعدل و المتمم على الهيئات العمومية، الخاضعة نفقاتها الملتزم بها، للرقابة السابقة:

- ميزانيات المؤسسات و الإدارات التابعة للدولة.
- الميزانيات الملحقة.
- الحسابات الخاصة للخزينة.

---

(1) الجريدة الرسمية، السنة التاسعة و العشرون، عدد 82، صادر بتاريخ الأحد 20 جمادى الأولى عام 1413 الموافق لـــ15 نوفمبر سنة 1992، ص 2101.

(2) الجريدة الرسمية، العدد 67، صادر بتاريخ 2 ذو الحجة 1430 الموافق لـــ 19 نوفمبر 2009.

(3) A.Sonrier et M.Prada, La comptabilité publique, L'administration nouvelle, Berger-Levrault, 1978, p 153.

- ميزانيات الولايات.

- ميزانيات البلديات[1].

- ميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

- ميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي و الثقافي و المهني.

- ميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري المماثلة.

أما من حيث الموضوع فتنصب على جميع النفقات العمومية، مهما كانت طبيعتها، كما تشمل كذلك القرارات الإدارية التي من آثارها المباشرة ترتيب التزام بنفقات، و هي تشمل حسب المادة 5 من نفس المرسوم:

- مشاريع قرارات التعيين و الترسيم و القرارات التي تخص الحياة المهنية و مستوى المرتبات للمستخدمين باستثناء الترقية في الدرجة.

- مشاريع الجداول الاسمية التي نعد عند قفل كل سنة مالية.

- مشاريع الجداول الأصلية الأولية التي تعد عند فتح الإعتمادات و كذا الجداول الأصلية المعدلة خلال السنة المالية.

- مشاريع الصفقات العمومية و الملاحق.

(1) على التنفيذ تدريجيا، وفقا لرزنامة يحددها كل من وزير المالية و وزير الجماعات المحلية(المادة 2/2).

كما تضيف المادة 6:

- كل التزام مدعم بسندات الطلب و الفاتورات الشكلية والكشوف أو مشاريع العقود، عندما لا يتعدى المبلغ المستوى المحدد من قبل التنظيم المتعلق بالصفقات العمومية.

- كل مشروع مقرر يتضمن مخصصات ميزانياتية و كذا تفويض و تعديل الإعتمادات المالية.

- كل التزام يتعلق بتسديد المصاريف و التكاليف الملحقة و كذا النفقات التي تصرف عن طريق الوكالات و المثبتة بفاتورات نهائية.

و حددت المادة 9 العناصر التي تخضع لتأشيرة المراقب المالي:

- صفة الآمر بالصرف.
- شرعية النفقات.
- توفر الإعتمادات و المناصب المالية.
- التخصيص القانوني للنفقة.
- مطابقة مبلغ الالتزام للعناصر المبينة في الوثيقة المرفقة.
- وجود التأشيرات أو الآراء المسبقة التي سلمتها السلطة الإدارية المؤهلة لهذا الغرض.

إما في حالة عدم شرعية أي نفقة، فللمراقب المالي إحدى حالتين: (المادة 11 و 12):

* **الرفض المؤقت:** و يكون في الحالات التالية:

- اقتراح التزام مشوب بمخالفات للتنظيم قابلة لتصحيح.
- انعدام أو نقصان الوثائق الثبوتية المطلوبة.
- نسيان بيان هام في الوثائق المرفقة.

* **الرفض النهائي:** و يكون في الحالات التالية:

- عدم مطابقة اقتراح الالتزام للقوانين و التنظيمات.
- عدم توفر الإعتمادات أو المناصب المالية.
- عدم احترام الآمر بالصرف للملاحظات المدونة في مذكرة الرفض المؤقت.

و ملافاة لأي انسداد مكنت المادة 12 من مرسوم 06-374 الآمر بالصرف، من التغاضي و تحت مسؤوليته، عن الرفض النهائي للالتزام بالنفقات، بمقرر معلل، يعلم به وزير المالية، و ترسل إلى المراقب المالي نسخة من الالتزام موضوع التغاضي قصد وضع تأشيرة الأخذ بالحسبان مع الإشارة إلى رقم التغاضي و تاريخه، غير أنه لا يمكن بأي حال من الأحوال أن يكون موضوع التغاضي:

- صفة الآمر بالصرف

- عدم توفر الإعتمادات أو انعدامها

-انعدام التأشيرات أو الآراء المسبقة

-انعدام الوثائق الثبوتية

- التخصيص الغير قانوني للالتزام.

2-المفتشية العامة للمالية:

أعيد تنظيم المفتشية العامة، التي أنشئت سنة 1980، عن طريق ثلاثة مراسيم صدرت سنة 1992:

- مرسوم تنفيذي رقم 92-32 مؤرخ في 15 رجب 1412هـ، الموافق لـ 20 يناير سنة 1992، يتعلق بتنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية.

- مرسوم تنفيذي رقم 92-33 مؤرخ في 15 رجب عام 1412هـ، الموافق لـ 20 يناير سنة 1992، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للمفتشية العامة للمالية و يضبط اختصاصاتها(1).

- مرسوم تنفيذي رقم 92-78 مؤرخ في 18 شعبان عام 1412هـ الموافق لـ 22 فبراير 1992، يحدد اختصاصات المفتشية العامة للمالية(2).

هذا بالإضافة إلى نص أخر و هو: المرسوم التنفيذي رقم 09-96 مؤرخ في 26 صفر عام 1430هـ الموافق لـ 22 فبراير سنة 2009، و يحدد شروط و كيفيات رقابة و تدقيق المفتشية العامة للمالية لتسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية(3).

---

(1)ج.ر، عدد6، السنة التاسعة و العشرون، الأحد 21 رجب عام 1412 هـ الموافق لـ 26 يناير 1992، ص 180.

(2)ج.ر، عدد15، السنة التاسعة و العشرون، الأربعاء 22 شعبان 1412 هـ الموافق لـ 26 فبراير 1992، ص 411.

(3)ج.ر، عدد14، السنة السادسة و الأربعون، الإربعاء 7 ربيع الأول 1430 هـ الموافق لـ 4 مارس سنة 2009، ص 18.

أ) مجال رقابة المفتشية العامة للمالية:

الأصل أن مجال رقابة المفتشية العامة للمالية واسع، و يشمل مراقبة التسيير المالي و المحاسبي لمختلف الهيئات العمومية و نظامها و طرق تمويلها [1]، في حين أن المرسوم التنفيذي رقم 92–78[2] حصرها بنص المادة 2 في الرقابة على التسيير المالي و المحاسبي لمصالح الدولة، والجماعات الإقليمية، و الهيئات و الأجهزة و المؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، بالإضافة إلى المؤسسات العمومية ذات الطابع التجاري و الصناعي و المستثمرات الفلاحية العمومية، و هيئات الضمان الاجتماعي، و كل الهيئات ذات الصيغة الاجتماعية و الثقافية التي تستفيد من مساعدات الدولة أو الهيئات العمومية، كما تمتد لتشمل كل شخص معنوي يتمتع بمساعدات مالية من الدولة أو الجماعات الإقليمية أو الهيئات العمومية.

و هي تمتد كذلك لتشمل الرقابة و التدقيق للتسيير المالي و المحاسبي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، بموجب المادة الأولى من المرسوم التنفيذي 09–96 المحدد لشروطه و كيفيات رقابة و تدقيق المفتشية العامة للمالية لتسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية.

ب) الهيكل التنظيمي للمفتشية العامة للمالية:

تم تنظيمه عن طريق المرسومين:

(1) A. Barilari, Les contrôles financiers, comptables, administratifs et juridictionnels des finances publiques, Op cité, p 68.

(2) المادة 23 من هذا المرسوم ألغت أحكام المرسوم التنفيذي 80–53 المنشئ للمفتشية العامة للمالية، ما عدا المادة الأولى منه المتعلقة بأحداث هذه الهيئة.

** **مرسوم تنفيذي 92–32:** و الذي ينظم الهياكل المركزية كما يلي:

- **رئيس المفتشية العامة للمالية** [1] الذي يعين بموجب مرسوم، و يقوم بالصلاحيات التالية:

- السهر على تنفيذ أعمال الرقابة و الدراسات و التقويم.
- يدير و يسير مستخدمي المفتشية العامة للمالية و وسائلها.
- يمارس السلطة السلمية على جميع المستخدمين الموضوعين تحت سلطته.

-**الهياكل العملية للرقابة و التقويم:** و هي مقسمة إلى عدة أقسام:

- قسم الرقابة و التقويم في إدارات السلطة و الوكالات المالية، و قطاعات الصناعات و المناجم و الطاقة.
- قسم رقابة أعمال التكوين و البحث و الثقافة و الاتصال و الفلاحة و الصيد البحري و الغابات.
- قسم رقابة الأعمال الاجتماعية و المالية و المصالح و الانجاز.

-**هياكل الدراسات و الإدارة و التسيير:** و هي تتكون من مجموعة من المديريات كمديرية المناهج و التلخيص، و مديرية المستخدمين و مديرية الميزانية و المحاسبة و مديرية الوسائل و الشؤون العامة.

** **مرسوم تنفيذي 92-33:** الذي ينظم المصالح الخارجية و يضبط اختصاصاتها كما يلي:

وهي تتمثل حسب المادة 2 من المديريات الجهوية [2] التي تتولى تنفيذ البرنامج السنوي للمفتشية العامة للمالية في مجال الرقابة و التقويم على الصعيد المحلي.

---

(1) وظيفة عليا في الدولة، المادة 2/2.

(2) حدد قرار وزير المالية المؤرخ في 20 جانفي 1999 ج/ رقم 4 مؤرخة في 20 جانفي 1999، مقار المديريات الجهوية و اختصاصها الإقليمي: الأغواط، ورقلة، تلمسان، سطيف، تيزي وزو، عنابة، قسنطينة، مستغانم، وهران، سيدي بلعباس.

جـ) اختصاصات المفتشية العامة للمالية (مرسوم تنفيذي 92-78):

يمكن حصرها في أربعة اختصاصات:

**** الرقابة على التسيير المالي و المحاسبي:** و هي الصلاحية الأصلية للمفتشية العامة للمالية، فهي رقابة إدارية كلاسيكية، تخص الفحص و مراجعة التسيير المالي و المحاسبي للهيئات الخاضعة لرقابتها، فللمفتش حق مراجعة جميع العمليات التي قام بها المحاسبون العموميون، و التحقق من صدقها و صحتها و انتظامها، و هذا بالمعاينة الجوهرية للمحاسبة المعنية بالفحص، و تهدف هذه الرقابة إلى التحقق من شروط تطبيق التشريع المالي و المحاسبي، و فحص الوضعية المالية و شروط استعمال و تسيير الوسائل الموضوعية، و انتظام المحاسبة الممارسة عليها(1).

**** انجاز الدراسات و الخبرات:** و هي صلاحية ثانوية، حيث يمكن أن تكلف المفتشية العامة للمالية بانجاز هذه المهام، التي تكون ذات طابع اقتصادي أو مالي أو تقني، و يمكن أن يساعدها في ذلك تقنيون مؤهلون من الإدارات العمومية الأخرى، و تضبط بالاشتراك مع الهيئات المخولة التابعة للمؤسسات المعنية(2).

و تتمثل مهمة الدراسات و الخبرات في القيام بتحاليل مالية و اقتصادية، و تتعداها إلى تقديم اقتراحات من شأنها تحسين فعالية و نجاعة الهيئات المعنية بها.

---

(1) ملياني عبد الرحمان حميد، المفتشية العامة للمالية، بحث لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع الإدارة و المالية، جامعة الجزائر، كلية الحقوق، 2002/2001.

(2) نفس المرجع، ص48.

**** التقويم الاقتصادي و المالي[1]:**

و تقوم المفتشية العـــــامة للمـــالية بهذه المهمة، بناءا على طلب السلطـــات و الهيئـــــات المؤهلة و هي بهذه الصفة تتولى القيام بما يلي:

- انجاز الدراسات و التحاليل المالية و الاقتصادية لتقدير فعالية التسيير و نجاعته.
- انجاز دراسات مقارنة لأصناف التسيير و دالاته على الصعيد الداخلي و الخارجي.
- إنجاز تحاليل هيكلية مقارنة لدالات التسيير في مجموعات قطاعية و قطاعية مشتركة.

**** تعيين محافظي الحسابات:**

كلفت مديرية التفتيش التي تولدت عنها المفتشية العامة للمالية، منذ السبعينات بتعيين محافظي الحسابات على مستوى الشركات و الدواوين الوطنية، و الشركات ذات الاقتصاد المشترك، و هذا لأجل تدقيق حساباتها، وفي سنة 1980 ألغي دور المديرية في تدقيق حسابات الشركات الوطنية، أما الشركات ذات الطابع المشترك و بعض المعاهد الخاضعة للقانون الدولي فكلفت بتدقيق حساباتها المفتشية العامة للمالية، عن طريق تعيين محافظي الحسابات لدى هذه الهيئات، كما كلفت المفتشية العامة للمالية بتدقيق حسابات بنك الجزائر، و على هذا الأساس، تقوم في نهاية كل سنة، بتعيين مفتشين للمالية يتم ترسيمهم بصفة محافظي حســـابـــات لتدقيق الحســـابـــات السنوية للشركـــات، بالإضافة إلى التحقق من شرعية و صحة المحاسبة، ومدى تطبيق الأحكام التشريعية[2].

---

(1) المادة 2/7 من نفس المرسوم.

(2) نفس المرجع، ص52 و53.

د) رقابة المفتشية العامة للمالية على المؤسسات العمومية الاقتصادية:

نظم المرسوم التنفيذي رقم 09-96 شروط و كيفيات رقابة و تدقيق المفتشية العامة للمالية لتسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية، تماشيا و مقتضيات الأمر رقم 01-04 المــؤرخ في 01 جمادى الأولى عام 1422هــ الموافق لــ20 غشت سنة 2001 و المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية و تسييرها و خوصصتها، المعدل و المتمم، و تطبيقا لأحكام مادته السابعة مكرر، أوكلت مهمة الرقابة و تدقيق حسابات المؤسسات العمومية الاقتصادية إلى المفتشية العامة للمالية.

*** مجالات الرقابة و التدقيق: (المادة 2):**

- شروط تطبيق التشريع المالي و المحاسبي.
- إبرام و تنفيذ العقود و الطلبات.
- المعاملات القائمة على الذمة المالية العقارية و المنقولة.
- التسيير و الوضعية المالية.
- مصداقية الحسابات و انتظامها.
- المقاربة بين التقديرات و الانجازات.
- شروط استعمال الوسائل و تسييرها.
- سير الرقابة الداخلية و هياكل التدقيق الداخلي.
- رقابة تسيير الصناديق و فحص الأموال و القيم و السندات.

و بالرغم من هذه الصلاحيات الواسعة، غير أن دور المفتشية العامة للمالية، يبقى محدودا، و تواجهه عدة عقبات، حيث أن الكثير من الهيئات لا تخضع لرقابتها مثل: رئاسة الجمهورية، وزارة الدفاع الوطني، المجلس الشعبي الوطني،.... بالإضافة إلى النقص على مستوى التأطير، حيث لا يتعدى عدد المفتشين المائتين على المستوى

الوطني، غير أن المعوق الرئيسي لإضفاء الفعالية على هذه الهيئة، هو اقتصارها على إعداد التقارير دون أن يتعداه إلى صلاحية البث أو إصدار أي أحكام أو قرارات، بالإضافة إلى انعدام أي تنسيق بينهما و بين هيئات الرقابة الأخرى خاصة مجلس المحاسبة(1).

الفرع الثاني: مجلس المحاسبة:

أعيد تنظيم مجلس المحاسبة و اختصاصاته بنصوص عديدة تشريعية و تنظيمية و لعل أهمها:

- قانون 90-32 مؤرخ في 17 جمادى الأولى 1411هـ الموافق لـ 4 ديسمبر 1990مـ يتعلق بمجلس و سيره(2).

- أمر رقم 95-20 مؤرخ في 19 صفر عام 1416 الموافق لـ26 غشت 1995 يتعلق بمجلس المحاسبة(3).

- أمر 10-02 مؤرخ في 16 رمضان عام1431 الموافق لـ26 غشت سنة 2010 يعدل و يتمم الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 19 صفر عام 1416 الموافق لـ17 يوليو 1995 و المتعلق بمجلس المحاسبة(4).

---

(1) بن داود ابراهيم، مرجع سابق، 155.

(2) ج.ر، عدد 53، السنة السابعة و العشرون، صادرة بتاريخ الأربعاء 18 جمادى الأولى عام 1411 الموافق لـ 5 ديسمبر 1990. ص 1690.

(3) ج.ر.ج.ج.د.ش، عدد 39، السنة الثانية و الثلاثون، صادرة بتاريخ الأربعاء 25 صفر عام1416 الموافق لـ 23 يوليو 1995، ص 3.

(4) ج.ر، صادرة بتاريخ الأربعاء 22 رمضان عام 1431 الموافق لـ 1 سبتمبر 2010، ص4.

لقد أعــطى النص المؤسس لمجلس المحــــــــــاسبة [1]، صـــلاحية مراقبة مـــــالية [2] الدولة و الحزب و المؤسسات المنتخبة و المجموعـــات المحلية و المؤسسات الاشتراكية بجميـــــع أنواعها، و المؤسســـات بجميع أنواعها و التي تستفيد من المساعدة المالية للدولة أو مجموعة محلية أو هــــيئة عمــومية في شكل مســاهمة في رأس المال أو منح أو قروض أو تسبيقات أو ضمانات.

و شملت الرقابة مقاضاة المسيرين و الآمرين بالصرف و المحاسبين العموميين [3].

فهل حفظت النصوص الجديدة لمجلس المحاسبة –على الأقل- هذا المستوى من الرقابة؟ الإجابة عن هذا التساؤل تتطلب مقارنة بين هذه النصوص، و ما كفلته لمجلس المحاسبة من استقلالية اتجاه السلطات الدستورية، و صلاحيات و اختصاصات في الرقابة في تسيير الأموال العمومية.

1- من حيث استقلالية مجلس المحاسبة:

الأصل أن مجلس المحاسبة تأسس كمؤسسة دستورية – بموجب دستور 1976 – مختصة إداريا و قضائيا في الرقابة على تسيير الأموال العمومية، غير أن دوره حجم بوضعه تحت السلطة العليا لرئيس الجمهورية، و الذي كان محل نقاش بمناسبة مناقشة قانون 80-05 المنشئ لمجلس المحاسبة، على مستوى المجلس الشعبي الوطني [4].

(1) قانون 80-05 المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، انظر تحليل سابق.

(2) سابقة و لاحقة.

(3) اعتبر الأستاذ محمد الطاهر بوعارة في إحدى محاضراته في السنة الدراسية 2007-2008 هذا النص بمثابة تقنين لميدان رقابة مجلس المحاسبة.

(4) M.T. Bouara, Les finances publique, Op cité, p 336 et suiv.

غير أن النصوص الجديدة لم تنص صراحة على تبعية مجلس المحاسبة لرئيس الجمهورية، كما رأينا ذلك بمناسبة الحديث عن النص المنشئ لمجلس المحاسبة سنة 1980.

غير أنه يمكن استنتاجها من بعض النصوص، فمجلس المحاسبة حسب نص المادة 12 من قانون 90–32 و كذا المادة 16 من أمر 95–20، يعد[1] تقريرا سنويا و يرفعه إلى رئيس الجمهورية هذا بالإضافة إلى أن رئيس الجمهورية، هو السلطة الوحيدة المخولة بإخطار المجلس بكل ملف أو مسألة ذات أهمية[2].

كما تبرز هذه التبعية كذلك، من حيث تعيين و كيفية تعيين رئيس مجلس المحاسبة و أعضاءه، والذي يتم عن طريق مراسيم بحسب الحالة[3].

---

(1) تقابلها بالنسبة للمجلس الشعبي الوطني لفظ (يقدم) و (يرسل).

(2) المادة 17 من أمر 95–20 المعدل و المتمم.

(3)المادة 28 من قانون 90–32 (يعين رئيس مجلس المحاسبة بمرسوم يتخذ في مجلس الوزراء)

تقابلها المادة 3 من أمر 95–23 المتضمن القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة (يعين رئيس مجلس المحاسبة بمرسوم رئاسي).

بالنسبة لأعضاء المجلس المادة 29 (يعين الرئيس و المراقب العام و رؤساء أقسام الرقابة بمرسوم يصدره رئيس الحكومة). تم ذلك عن طريق مرسوم رئاسي بالنسبة لأمر 95–23 المذكور سلفا.

2- من حيث اختصاصات المجلس و صلاحياته:

ألغت النصوص الجديدة الرقابة القبلية لمجلس المحاسبة المكرسة بموجب نصه التأسيسي، حيث اكتفت بالرقابة اللاحقة فقط[1].

أما بالنسبة لمجال هذه الرقابة فقد حصرها قانون 90-32 في الدولة و الجماعات الإقليمية و المرافق العمومية و الهيئات الخاضعة للقانون الإداري و قانون المحاسبة العمومية، أي إنه استثنى المؤسسات ذات الطابع الصناعي و التجاري و كذا المؤسسات العمومية الاقتصادية[2] وفقا للمادة 4 منه، غير أن أمر 95-20 المعدل و المتمم أعاد هذه المؤسسات إلى دائرة رقابة مجلس المحاسبة، بشرط أن تكون أموالها ذات طبيعة عمومية أو أن جزءا من هذه الأموال أو الأسهم ملك لهيئة عمومية(المادة 8).

و الأصل أن يمارس مجلس المحاسبة رقابته وفق الاختصاص الإداري و القضائي، هذا الأخير الذي جرده منه قانون 90-32 و أفرده فقط بالاختصاص الإداري، غير أنه سرعان ما وسعت اختصاصاته لتشمل الجانبين الإداري و القضائي بموجب أمر 95-20 المعدل و المتمم، الذي يخوله الحكم على حسابات المحاسبين العموميين و مراقبة الانضباط الميزاني و المالي، و المعاقبة على المخالفات المتعلقة بذلك[3].

---

(1) أنظر المواد: 5 من قانون 90-32 تقابلها المادة 2 من أمر 95-20 المعدل و المتمم.

(2) محمد مسعي، المحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص 146.

(3) نفس المرجع، ص 146.

أ) في مجال ممارسة صلاحياته الإدارية:

يراقب المجلس حسن استعمال الهيئات الخاضعة لرقابته، للموارد و الأموال و القيم و الوسائل المادية العمومية، و يقيَم نوعــية تسييرها على مستوى الفعالية و النجاعة و الاقتصاد، و يوصي في سبيل ذلك بالإجراءات الملائمة لتحسينها (المادة 6 من أمر 95-20 المعدل و المتمم) .

ب) في مجال ممارسة صلاحياته القضائية:

حيث يتأكد من مدى احترام الأحكام التشريعية و التنظيمية المعمول بها في مجال تقديم الحسابات، و مراجعة حسابات المحاسبين العموميين، و مراقبة الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية.

- **مراجعة حسابات المحاسبين العموميين:**

يتمثل الإجراء الأولي المتبع لهذه العملية في إلزام المحاسبين العموميين بتقديم حسابات تسييرهم إلى المجلس، بعد نهاية كل سنة مالية، و من ثم تدقيقها بالتحقق من المسك الصحيح للمحاسبة وفق سندات الإثبات الخاصة بمختلف العمليات المالية. و إذا لم تسفر هذه الرقابة عن وجود مخالفة أو نقص في الأموال و القيم، فإن المجلس يبث في مسؤولية المحاسب المعني بقرار نهائي (المادة 83 من أمر 95-20 المعدل و المتمم) يقضي بابراء مسؤوليته، و بخلاف ذلك فإن المجلس يبث أولا بقرار مؤقت يتضمن أوامر أو تحفظات إلى المحاسب المعني الذي يكون ملزما بالرد عليها في الآجال القانونية، ثم يبث المجلس في ذلك بقرار نهائي يبرئ بموجبه مسؤولية المحاسب، أو يضعه في حالة مدين و يحكم عليه بدفع مبالغ النفقات المسددة بصفة غير شرعية، أو الإيرادات غير المبرر تحصيلها أو النقص في الأموال و القيم[1] .

---

(1) نفس المرجع، ص105 و ما يليها.

- **رقابة الانضباط الميزاني و المالي:**

في حالة ما إذا عاين المجلس مخالفات أو أخطاء تشكل خرقا صريحا لقواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية (المادة 80 من الأمر 95-20 المعدل و المتمم).

-خرق الأحكام التشريعية أو التنظيمية الإيرادات و النفقات.

-إستعمال الإعتمادات أو المساعدات المالية التي تمنحها الدولة و الجماعات الإقليمية و المؤسسات العمومية أو الممنوحة بضمان منها لأهداف غير الأهداف التي منحت من أجلها.

-خصم النفقات بصفة غير قانونية.

-تنفيذ عمليات نفقات الخارجة عن هدف أو مهمة الهيئات العمومية.

-الرفض غير المؤسس للتأشيرات.

-عدم احترام القواعد المتعلقة بمسك المحاسبة.

-التسيير الخفي للأموال و القيم.

-التهاون في تحصيل الإيرادات.

-التسبب في تسديد الغرامات و التعويضات من طرف الدولة.

-الاستعمال التعسفي للإجراء القاضي بمطالبة المحاسبين بدفع النفقات على أسس غير قانونية.

-اختراق القواعد المنظمة للصفقات العمومية.

-عدم احترام القوانين و التنظيمات المتعلقة ببيع الأسلاك العمومية.

-تقديم الوثائق المزيفة أو الخاطئة إلى مجلس المحاسبة أو إخفائها.

و بالإضافة إلى هذه الصلاحيات الإدارية و القضائية، يستشار مجلس المحاسبة في المشاريع التمهيدية للقوانين المتضمنة ضبط الميزانية، و هي المشاريع التمهيدية للنصوص المتعلقة بالأموال العمومية.

الخاتمة:

مسلم به تطور نظام المحاسبة العمومية بمفهومه الحالي في فرنسا أصالة أم تبعية، و مسلم به كذلك المنحنى الذي انحنته الجزائر في تطبيق قواعد المحاسبة العمومية، و ارتباطها راغمة أو مخيرة بالنظام المحاسبي الفرنسي قبل و بعد استقلالها.

للتأكد من صحة هذه التبعية من الاستقلال، رجعت هذه الدراسة إلى جذور المحاسبة العمومية التي سبقت في تطورها قواعد المالية العمومية، إذ شملت نصوصها المختلفة هذه الأخيرة إلى غاية دستور 1946 ثم دستور 1958، الذي أقر لفرنسا قانونا عضويا متعلقا بتنظيم قوانين المالية سنة 1959، تلاه مباشرة صدور مرسوم المائة سنة في مجال المحاسبة العمومية، الذي كان دخوله حيز التنفيذ، نهاية للمرسوم الذي سبقه في الوجود منذ مائة سنة.

إذن فبصفة عامة تميز مجال المحاسبة العمومية، بنصين أساسيين الأول رمز للنظرية الكلاسيكية، والثاني رمز للنظرية الحديثة، فكانت نقطة الانتقال من الأولى إلى الثانية، عدم دقة مفهوم النقود العمومية في النظام الكلاسيكي [1] عموما و انتهاج أساليب محاسبية جديدة، لا تهتم فقط بشرعية العمليات، و إنما تتعداها إلى الاهتمام بالنتائج و تكاليف النفقات استلهاما من المحاسبة في مفهومها التجاري وفق المخطط الوطني للمحاسبة [2].

(1) L.Di.Qual, Droit de la comptabilité publique, تحليل سابق.

(2) H.Isaia et J. Spindler, Histoire du droit des finances publique, تحليل سابق.

الأهم في هذه الدراسة كان إسقاط هذا التطور في مفهوم المحاسبة العمومية –إذا سلمنا بهذه المرجعية العامة المادية– فأثرها كان كبيرا في النظام المحاسبي الجزائري طوال فترة الاحتلال.

و هذا منطقي باعتبارها كانت مستعمرة فرنسية، غير أن اللا منطقي هو الاستمرارية بالعمل بالنظام المحاسبي الاستعماري بعد الاستقلال بسبب التأويل الخاطئ آنذاك لقانون استمرارية العمل بالتشريع الاستعماري، الذي استثنى من هذه الاستمرارية، العمل بالمنظومة القانونية الاستعمارية المنافية للسيادة الوطنية، و التي من أهمها ميدان المالية العمومية، و بالرغم من ذلك ساد خطئا استمرار العمل بها.

هذا المشكل حل تدريجيا بالنسبة لقوانين المالية بصدور قانون المالية لسنة 1966، غير أن المشكل تجذر و "تراخي" في حله بالنسبة للمحاسبة العمومية، ما جعلها في حالة فراغ قانوني، إذ لا يمكن اعتبار النصوص المتناثرة كمصدر و أساس في تنفيذ العمليات المالية الخاصة بالدولة، فلم تعدوا المحاولات في كل مرة أن تمس جانبا ضيقا من جوانب المحاسبة العمومية المترامية، و بالتالي وضعها في حكم المجهول، على الأقل بعد سنة 1973 بسبب إلغاء القانون المتعلق باستمرارية العمل بالتشريع الاستعماري، هذه النتيجة يفهم منها أن الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية للدولة، لم يكونوا يطبقون في واقع الأمر إلا محاسبة مورثة من الحقبة الاستعمارية.

و حتى بداية الاهتمام المتأخرة بتقنين المحاسبة العمومية، صادفت إشكالية مزدوجة، فمن جهة الأزمة الاقتصادية الخانقة، و من جهة أخرى الأزمة السياسية التي رتبت أولويات أخرى، و بالرغم من ذلك يعتبر قانون 90–21 المتعلق بالمحاسبة العمومية كتقنين لها، و يعاب عليه طبيعة نصه المقتضبة، و كثرة إحالاته على التنظيم، بالإضافة إلى أفراد الرقابة على تنفيذ العمليات المالية بنصوص خاصة، متعلقة أساسا برقابة مجلس المحاسبة،

فلماذا هذا التشتت، و لماذا لا يعمد إلى جمع كل جوانب المحاسبة العمومية في نص متكامل، أو على الأقل لملمتها في مجمع لنصوصها، لتيسير استعمالها، و الأمثلة على مثل هذا التجميع عديدة[1]، و كمثال قريب التجربة التونسية، التي عمدت إلى تجميع نصوص المحاسبة العمومية منذ سنة 1973 في نص واحد تحت عنوان " مجلة المحاسبة العمومية". و هو الحال بالنسبة لفرنسا التي كانت أنظمتها الخاصة بالمحاسبة العمومية، عبارة عن تجميع لمختلف القواعد المتعلقة بها.

من جانب آخر تتميز المحاسبة العمومية بازدواجية قواعدها، فهي مزيج بين القواعد القانونية و القواعد التقنية [2]، و إصلاح المحاسبة العمومية لا يكون بجانب على حساب الآخر، فهي تمثل كتلة متكاملة، الجزائر ركزت على إصلاح المحاسبة العمومية في جانبها التقني على حساب الجانب القانوني، وفق المدونات المحاسبية، و المخطط المحاسبي الذي يمكن المحاسب العمومي من تسجيل كل أصول و خصوم ميزانية الدولة، في وثيقة واحدة تسهل الرقابة على نشاط الحكومة، لكن ذلك لن يتحقق في ظل غياب إصلاح المنظومة القانونية، و تكوين كفء للأعوان، و إحداث نظام معلوماتي لأجهزة الحاسوب بربط مختلف مصالحها[3] .

---

(1) عمدت وزارة المالية إلى تجميع النصوص المتعلقة بالمحاسبة العمومية، سنة 2005.

(2) محمد مسعي، المحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص5.

(3) شلال زهير، النظام القانوني للمحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص114.

الملاحق

قائمة المراجع:

1- المراجع العامة:

1- سعيد بوالشعير، القانون الدستوري و النظم السياسية المقارنة، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، المؤسسة الوطنية للكتاب، 1989.

2- مولود ديدان، مباحث في القانون الدستوري و النظم السياسية، دار بلقيس، الدار البيضاء، الجزائر، طبعة 2009.

3- شريف مصطفى، محاضرات في القانون الإداري لطلبة السنة الثانية ليسانس حقوق، الجزء الثاني، السنة الجامعية 2003-2004.

4- ناصر لباد، الوجيز في القانون الإداري، لباد، الطبعة الثانية، 2007.

5- عمار عوابدي، منهجية البحث العلمي في العلوم القانونية و الإدارية، مطبوعة، السنة الدراسية2007-2008.

2- المراجع الخاصة:

أ- باللغة العربية:

1- حسين الصغير، دروس في المالية والمحاسبة العمومية، الطبعة الثانية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1421ه/2001م.

2- محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى للطباعة والنشر، عين مليلة، الجزائر، 2003.

3- اعاد علي حمود، موجز في المالية و التشريع المالي، الكتاب الأول، جامعة بغداد، بيت الحكمة، بغداد، 1989.

4- بساعد علي، المالية العمومية، المعهد الوطني للمالية، الدراسات العليا في المالية، ديسمبر 1992.

5- دنيدني يحيى، المالية العمومية، دار الخلدونية، الطبعة 1431ه-2010م.

6- محمد الصغير بعلي، المالية العامة، دار العلوم، الجزائر.

ب- باللغة الأجنبية:

1- M.Temzi, Principes de la réglementation de la comptabilité publique, Cour des comptes, Département des ressources humaines, Juin 1988.

2- Cours de réglementation de la comptabilité publique, Ministère de l'économie, Institut national des finances, Octobre1989.

3- A.Bissad, Droit de la comptabilité publique, éditions Houma, 2004.

4- L.Di Qual, Droit de la comptabilité publique, collection U, 5eme édition, librairie Colin, Paris, 1971.

5- A.Sonrier et M.Prada, la comptabilité publique, L'administration nouvelle, Berger-Levrault, Paris, 1978.

6- H.Isaia et J.Spindler, Histoire du droit des finances publique, les grands textes du droit budgétaire et de la comptabilité publique, vol.1, economica, Paris, 1986.

7- J.Magnet, Éléments de comptabilité publique, Systèmes Finances publique, 5eme édition, L.G.D.J., Librairie générale de droit et de jurisprudence, E.J.A., Paris, 2001.

8- A.Barilari, les contrôles financiers comptables, administratifs et juridictionnels des finances publiques, L.G.D.J., Librairie générale de droit et de jurisprudence, E.J.A., Paris, 2003.

9- L.Tallineau, L'autorisation financière, cours polycopie, Institut de droit d'Alger, 1978.

10- C.Collot, Les institutions de l'Algérie durant la période coloniale (1830-1962), CNRS-OPU, 1978.

11- B.Yanat, Finances publique, Les cahier de la formation administrative, Ministère de l'intérieur, La direction générale de la fonction publique, Janvier 1970.

12- M.Kobtan, Le Trésor public, OPU, Alger, 1986.

13- Y.Denideni, La pratique du système budgétaire de l'Etat en Algérie, OPU, Alger, 2002.

14- M-T.Bouara, Les finances publiques, L'évolution de la loi de finances en droit Algérien, pages bleues, Alger, Novembre 2007.

15- S.Damarey, Finances publiques, Gualino éditeur, E.J.A, Paris, 2006.

16- M.Bouvier_M-C.Esclassan_J-P.Lassale, Finances publiques, 8eme edition, L.G.D.J, Paris, 2008.

3- المذكرات و الرسائل:

أ- الدكتوراه:

1- درواسي مسعود، السياسة المالية و دورها في تحقيق التوازن الإقتصادي حالة الجزائر 1990-2004 ، اطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه دولة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية، قسم العلوم الإقتصادية، السنة الجامعية2005-2006.

2- العوضي العوضي عثمان، الرقابة القانونية على مالية الدولة دراسة مقارنة، مجموعة رسائل الدكتوراه، جانفي 2005.

3− R.Thesauros, Le contrôle financier en Algérie, thèse pour le doctorat en droit, Université d'Alger, faculté de droit et des sciences économiques, 1968.

4- M.T.Bouara, La loi de finances en Algérie, thèse pour l'obtention du doctorat d'Etat en droit public, Université d'Alger, faculté de droit, 2005-2006.

ب− الماجستير:

1− شلالي رضا، تنفيذ النفقات العامة، بحث مقدم لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، كلية الحقوق، فرع الإدارة و المالية، 2001−2002.

2− بن داود براهيم، الرقابة المالية على النفقات العامة بين الشريعة الإسلامية و التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، كلية الحقوق، فرع الدولة و المؤسسات العمومية، 2002−2003.

3− شلال زهير، نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة و آفاق اصلاحه، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية، فرع نقود و مالية، 2001−2002.

4− برطال حمزة، قانون المالية التكميلي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، كلية الحقوق، فرع الدولة و المؤسسات العمومية، السنة 2009.

4− المقالات:

أ− باللغة العربية:

− عمر الزاهي، آليات مراقبة المؤسسات العمومية و مجلس المحاسبة، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية و الاقتصادية و السياسية.

ب− باللغة الأجنبية:

1- J.Wolff, Le budget de l'Algérie de 1959 a 1965, revue des sciences financières, n° 2, avril-juin 1976.

2- C.Collot, Une fausse reforme : l'assemblée financières de l'Algérie, R.A.S.J.E.P, n° 1, 1968.

3- S.Benaissa, A propos de l'exécution de la loi de finances pour 1970, revue financière, n° 2, juin 1976.

4- M.Brahimi, Le contrôle exercé par l'assemblée populaire nationale, R.A.S.J.E.P, volume XXI - n° 2 – juin 1984.

5- S.Ghaouti et A.Yanat, Le contrôle parlementaire des finances publiques en Algérie ou la primauté du binôme contrôle / efficacité, communication présentée au colloque maghrébin organisé a Tunis du 28 au 30/01/1988 par le C.M.E.R.A.

6- Y.Denideni, La genèse de la loi organique du 7 juillet 1984 ralative aux lois de finances Algériennes, R.A.S.J.E.P, volume XXVII - n° 2 – 1999.

7- L.Philip, La formation des textes financiers, avant-propos, R.F.F.P, n° 86-Avril 2004.

5- النصوص القانونية (أهم النصوص المستعملة):

أ- الدساتير:

-الدستور الجزائري لسنة 1963.

-الدستور الجزائري لسنة 1976.

-الدستور الجزائري لسنة 1989.

-الدستور الجزائري لسنة 1996.

ب- القوانين (التشريع):

- القانون 17/84 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية ، الجريدة الرسمية رقم : 28 مؤرخة في 10 جويلية 1984

-القانون رقم 90 - 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية ، الجريدة الرسمية رقم : 35 مؤرخة في 15 أوت 1990

-الأمر 32/90 المؤرخ في 04 ديسمبر 1990 المتعلق بمجلس المحاسبة وسيره ، الجريدة الرسمية رقم : 53 مؤرخة في 05 ديسمبر 1990

- الأمر 20/95 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة ، الجريدة الرسمية رقم : 39 مؤرخة في 23 جويلية 1995

-الأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010 المعدل والمتمم للأمر رقم 20/95 المتعلق بمجلس المحاسبة الجريدة الرسمية رقم 50 مؤرخة في 01 سبتمبر 2010

ج-المراسيم :

-المرسوم الفرنسي رقم 50/ 1413 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 المتعلق بالنظام المالي في الجزائر (المستعمرة) .

-المرسوم التنفيذي رقم : 311/91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بالمحاسبين العموميين واعتمادهم ، الجريدة الرسمية رقم : 43 مؤرخة في 18 سبتمبر 1991

-المرسوم التنفيذي رقم : 312/91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتضمن شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين ، الجريدة الرسمية رقم : 43 مؤرخة في 18 سبتمبر 1991

-المرسوم التنفيذي رقم : 313/91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتضمن إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف و المحاسبون العموميون ، الجريدة الرسمية رقم : 43 مؤرخة في 18 سبتمبر 1991

-المرسوم التنفيذي رقم : 314/91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بإجراء تسخير الآمرين بالصرف للمحاسبين العموميين ، الجريدة الرسمية رقم : 43 مؤرخة في 18 سبتمبر 1991

-مرسوم تنفيذي رقم 78/92 مؤرخ في 22 فيفري 1992 يحدد اختصاصات المفتشية العامة للمالية ، جريدة رسمية رقم : 15 مؤرخة في 26 فيفري 1992

-المرسوم التنفيذي رقم : 414/92 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات الملتزم بها ، والمعدل والمتمم ، الجريدة الرسمية رقم : 82 مؤرخة في:15 نوفمبر 1992

-المرسوم التنفيذي رقم : 46/93 المؤرخ في 06 فيفري 1993 يحدد آجال دفع النفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعدمة ، الجريدة الرسمية رقم : 09 مؤرخة في : 10 فيفري 1993.

-المرسوم التنفيذي رقم : 93-108 مؤرخ في 05 ماي 1993 المحدد لكيفيات إحداث وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها .

-مرسوم رئاسي رقم 95 / 377 المؤرخ في 20 نوفمبر 1995 يحدد النظام الداخلي لمجلس المحاسبة ، الجريدة الرسمية رقم 72 مؤرخة في 26 نوفمبر 1995

-المرسوم التنفيذي رقم : 268/97 المؤرخ في 21 جويلية 1997 يحدد الإجراءات المتعلقة بالالتزام بالنفقات العمومية وتنفيذها ويضبط صلاحيات الآمرين بالصرف ومسؤولياتهم ، الجريدة الرسمية رقم : 13 مؤرخة في : 12 مارس 1997

-المرسوم التنفيذي رقم : 04-308 المؤرخ في 22 سبتمبر 2004 الذي يتضمن إحداث تعويض عن المسؤولية الشخصية لفائدة الأعوان المحاسبين المعتمدين والوكلاء .

-المرسوم التنفيذي رقم : 364/07 المؤرخ في 28 نوفمبر 2007 المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية .

-مرسوم تنفيذي رقم 96/09 مؤرخ في 22 فيفري 2009 يحدد شروط وكيفيات رقابة وتدقيق المفتشية العامة للمالية لتسيير المؤسسات الاقتصادية ، جريدة رسمية رقم : 14 مؤرخة في 04 مارس 2009 .

-المرسوم التنفيذي رقم : 374/09 المـــؤرخ فـــي 16 نوفمبر 2009 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات الملتزم بها ، الجريدة الرسمية رقم : 67 مؤرخة في 19 نوفمبر 2009

الفهرس: